



**You have downloaded a document from
RE-BUS
repository of the University of Silesia in Katowice**

Title: Kontrola działalności gospodarczej przedsiębiorcy

Author: Anna Hołda-Wydrzyńska

Citation style: Hołda-Wydrzyńska Anna. (2017). Kontrola działalności gospodarczej przedsiębiorcy. W: R. Blicharz (red.), "Przedsiębiorca : zagadnienia wybrane" (S. 229-270). Katowice : Wydawnictwo Uniwersytetu Śląskiego



Uznanie autorstwa - Użycie niekomercyjne - Bez utworów zależnych Polska - Licencja ta zezwala na rozpowszechnianie, przedstawianie i wykonywanie utworu jedynie w celach niekomercyjnych oraz pod warunkiem zachowania go w oryginalnej postaci (nie tworzenia utworów zależnych).



UNIwersytet ŚLĄSKI
W KATOWICACH



Biblioteka
Uniwersytetu Śląskiego



Ministerstwo Nauki
i Szkolnictwa Wyższego

IX. Kontrola działalności gospodarczej przedsiębiorcy

A b s t r a c t

Controlling the Business Activity of the Entrepreneur

The Act on Freedom of Economic Activities sets forth the principles for undertaking, conducting and terminating economic activities within the territory of the Republic of Poland, including provisions concerning the controlling of businesses, which are regulated by Chapter V of this Act. The regulations apply terms and conditions which should be respected both by public administration authorities and controlled entrepreneurs. The provisions of the Act regulate binding standards and rules concerning crucial issues of the controlling procedure, including the time and place of the control, the principle of efficiency and proportionality of the control, a co-occurrence of a few controls, the control time limits within one calendar year, administration authorities' duties related to initiating a control with prior notice, official ID cards and authorization, the requirement of the presence of the controlled person or a person authorized, and formulating the control protocol. Controlling business activity also concerns controlling the entities' rights and duties such as maintaining and keeping the control documentation, presenting the control book at the request of control authorities, the right to raising reservations to the control protocol, the entrepreneur's right to indemnity for damage incurred by control actions violating the law regarding control of business activity, and the right to assume a separate means of legal protection, the so-called objection to undertaking and carrying out actions by all controlling entities.

1. Zagadnienia ogólne

Realizowana w oparciu o przepisy ustawy o swobodzie działalności gospodarczej¹ kontrola działalności gospodarczej przedsiębiorcy stanowi zespół wielu czynności sprawdzających, podejmowanych przez upoważnione do tego organy

¹ Dz.U. 2004 nr 173 poz. 1807 z późn. zm., t.j. Dz.U. 2016 poz. 1829.

kontrolne. Zgodnie z przepisami też ustawy do przeprowadzenia kontroli uprawnione są przede wszystkim organy administracji publicznej, których właściwości i kompetencje określają odrębne przepisy. W ramach organizacji administracji publicznej można wyróżnić wiele podmiotów kontrolnych. W zależności od przypisanego im zakresu przedmiotowego kontroli, determinowanego przepisami rangi *lex specialis*, można wskazać podmioty odpowiedzialne za przestrzeganie m.in. warunków bezpieczeństwa i higieny pracy, ochrony życia i zdrowia, legalności źródeł finansowania itp.² Do grupy organów kontrolnych można zaliczyć organy administracji rządowej, zarówno centralnej, jak i terenowej, oraz organy administracji samorządowej. W ramach drugiej kategorii podmiotów szczególne miejsce przyznano organom wykonawczym gminy³.

Podejmowane przez organy kontrolne czynności sprawdzające muszą mieć swoje umocowanie w przepisach powszechnie obowiązujących rangi *lex specialis*, a ich zasadniczym celem jest poczynienie ustaleń co do słuszności oraz prawidłowości zachowań przedsiębiorcy podejmowanych w ramach prowadzenia przez niego działalności gospodarczej, a także wskazanie pojawiających się nieprawidłowości, które powinny być całkowicie wyeliminowane w przyszłości⁴. Mając to na uwadze, w literaturze podkreśla się, że kontrola polega na ustaleniu oraz badaniu istniejącego stanu rzeczy, zestawieniu rozpoznanych faktów z tym, co być powinno, tj. ze stanem pożądanym (postulowanym), i wreszcie – wyciągnięciu odpowiednich wniosków, które pozwalają sformułować zalecenia pokontrolne w celu usunięcia niepożądanych zjawisk⁵. W tym kontekście szczególnego znaczenia nabiera potrzeba ustalenia powszechnie obowiązujących zasad oraz standardów kontrolnych, które organy kontrolne zobowiązane są przestrzegać. Kluczową rolę w tym zakresie odegrały dwie istotne nowelizacje ustawy o swobodzie działalności gospodarczej mające miejsce na przełomie 2008 i 2009 r. oraz 2016 oraz 2017 r.

W „dużej nowelizacji” z 2008 r.⁶ ustawy o swobodzie działalności gospodarczej założono przede wszystkim doprecyzowanie i uporządkowanie przepisów dotyczących wykonywania kontroli działalności gospodarczej przedsiębiorcy. Obok jej głównych założeń, dotyczących m.in.: limitów czasu trwania kontroli

² C. KOSIKOWSKI, *Publiczne prawo gospodarcze Polski i Unii Europejskiej*, Warszawa 2007, s. 209–210.

³ R. Blicharz et al., *Publiczne prawo gospodarcze. Zarys wykładu*, red. J. Grabowski, Bydgoszcz–Katowice 2008, s. 62–63.

⁴ S. KOROLUK, [w:] *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej. Komentarz*, red. A. POWAŁOWSKI, Warszawa–Kraków 2007, s. 318.

⁵ J. STAROŚCIAK, *Zarys nauki administracji*, Warszawa 1971, s. 356; J. STAROŚCIAK, *Prawo administracyjne*, Warszawa 1975, s. 346; W. DAWIDOWICZ, *Zagadnienia ustroju administracji państwowej w Polsce*, Warszawa 1970, s. 34; E. OCHENDOWSKI, *Prawo administracyjne. Część ogólna*, wyd. VII, Toruń 2006, s. 413 i nast.

⁶ Ustawa z dnia 19 grudnia 2008 r. o zmianie ustawy o swobodzie działalności gospodarczej oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz.U. 2009 nr 18 poz. 97.

u przedsiębiorcy, doprecyzowania przesłanek wyłączających stosowanie ograniczeń liczby jednoczesnych kontroli, wprowadzenia obowiązku zawiadomienia przedsiębiorcy o planowanej kontroli czy wprowadzenia sankcji za sporządzenie nieprawidłowego upoważnienia do przeprowadzenia kontroli, postanowiono wyposażać przedsiębiorcę w nieznaną dotychczas środek ochrony prawnej jego interesów, tzw. sprzeciw na czynności kontrolne.

W dalszej kolejności w „małej nowelizacji” z 2016 r.⁷ mając na względzie wdrożenie pakietu ułatwień dla przedsiębiorców będącego I etapem realizacji Planu na rzecz Odpowiedzialnego Rozwoju⁸ oraz chcąc zmniejszyć uciążliwość podejmowanych czynności kontrolnych, przyjęto postanowienia, które mają za zadanie usprawnić obowiązujący model kontroli działalności gospodarczej. W zakresie kontroli wprowadzono przede wszystkim dotychczas nieznaną zasadę identyfikacji prawdopodobieństwa naruszenia prawa, uregulowano kwestię pobierania próbek i dokonywania oględzin, a także doprecyzowano zasady odnoszące się do obowiązku posiadania oraz okazania książki kontroli, wprowadzono regulację umożliwiającą przeprowadzanie wspólnych kontroli, wprowadzono także możliwość złożenia skargi do sądu na przewlekłość kontroli oraz uchwalono zasadę odnoszącą się do zakazu ponownej kontroli. Ponadto chcąc zwiększyć świadomość przedsiębiorców na temat procedur kontrolnych, dodano regulację, zgodnie z którą organy kontroli będą zobowiązane do zamieszczania na swoich stronach internetowych informacji o procedurach kontroli⁹.

1.1. Zasada nadrzędności ustawy

Podstawowym założeniem regulacji przyjętej w ramach rozdziału V ustawy o swobodzie działalności gospodarczej było stworzenie zasad ogólnych, tworzących pewne ramy postępowań kontrolnych szczegółowo określonych w przepisach rangi *lex specialis*. Zrozumiałe jest, iż mnogość obowiązujących regulacji prawnych z zakresu kontroli działalności gospodarczej nie pozwala stworzyć jednolitej procedury kontrolnej. Jednakże określenie wspólnych założeń, które pozwolą zunifikować wytyczne proceduralne obowiązujące wszystkie organy kontrolne, w tym organy administracji publicznej, należy pożytywać za rozwiązanie korzystne z punktu widzenia przedsiębiorców. Nie ma wątpliwości, iż zróżnicowanie procedur kontrolnych wymaga odesłania do przepisów szczególnych określających zakres przedmiotowy kontroli działalności gospodarczej oraz

⁷ Ustawa z dnia 16 grudnia 2016 r. o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego przedsiębiorców, Dz.U. 2016 poz. 2255.

⁸ Uchwała Rady Ministrów nr 14/2016 z dnia 16 lutego 2016 r. w sprawie przyjęcia „Planu na rzecz odpowiedzialnego rozwoju”, źródło: <http://www.mr.gov.pl> (dostęp: 27.09.2017).

⁹ Z uzasadnienia Rządowego projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego przedsiębiorców, druk sejmowy nr 994.

organy upoważnione do jej przeprowadzenia. Niemniej jednak, zgodnie z art. 77 usdg, kontrola działalności gospodarczej przedsiębiorców przeprowadzana jest na zasadach określonych w tejże ustawie, chyba że zasady te i tryb kontroli wynikają bezpośrednio ze stosowanych przepisów powszechnie obowiązującego prawa wspólnotowego albo z ratyfikowanych umów międzynarodowych. Podkreślenie ważkości normatywnie określonych w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej zasad wynika również z ust. 2 przedmiotowego przepisu. Zgodnie z nim przepisy ustaw szczególnych mają zastosowanie, o ile pewne kwestie nie są uregulowane w rozdziale V usdg. W konsekwencji należy przyjąć, iż zróżnicowane regulacje prawne poświęcone kontroli działalności gospodarczej przedsiębiorców stanowią swoistego rodzaju uzupełnienie wobec obowiązującej regulacji prawnej i, co więcej, powinny pozostawać w zgodzie z ogólnie określonymi regułami¹⁰. Jedynie wobec kontroli przedsiębiorcy w zakresie przestrzegania warunków bezpieczeństwa jądrowego i ochrony radiologicznej oraz kontroli celno-skarbowej prowadzonej w trybie odpowiednio określonym w dziale V rozdziale 1 Ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej regulacja ta nie znajduje zastosowania.

Organy kontrolne wykonując swoje zadania, powinny również kierować się postulatem określonym w art. 9 usdg. Zgodnie z nim w zakresie nadzoru i kontroli właściwy organ musi działać wyłącznie na podstawie i w granicach prawa, z jednoczesnym poszanowaniem uzasadnionych interesów przedsiębiorcy. Jeśli natomiast przedsiębiorca poniesie szkodę w wyniku przeprowadzonych czynności kontrolnych z naruszeniem przepisów prawa w zakresie kontroli działalności gospodarczej, będzie przysługiwało mu odszkodowanie na zasadach i w trybie określonych w odrębnych przepisach. Dowody przeprowadzone w toku wadliwie określonej kontroli, jeżeli miały istotny wpływ na jej wyniki, nie mogą stanowić dowodu w żadnym postępowaniu administracyjnym, podatkowym, karnym lub karno-skarbowym dotyczącym kontrolowanego przedsiębiorcy.

1.2. Czas i miejsce prowadzenia kontroli

Istotne znaczenie w zakresie określenia zasad obowiązujących w ramach postępowania kontrolnego ma reguła przyjęta w art. 80a ust. 1 usdg. Zgodnie z tym przepisem kontrolę przeprowadza się co do zasady w siedzibie kontrolowanego, miejscu wykonywania działalności gospodarczej lub – za zgodą lub na wniosek kontrolowanego – w innym miejscu przechowywania dokumentacji, w tym ksiąg podatkowych. Ponadto kontrola powinna odbywać się w godzinach pracy lub w czasie faktycznego wykonywania działalności gospodarczej przez kontrolowanego. Konsekwencją takiego stanu rzeczy jest wykluczenie wykonywania czyn-

¹⁰ S. KOROLUK, [w:] *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej...*, s. 327 i nast.

ności kontrolnych przez organy kontrolne w dowolnym miejscu i czasie. Oznacza to, że organ kontroli powinien być elastyczny i dostosować swoje czynności do trybu pracy przedsiębiorcy, a mając na uwadze zasadę nadrzędności ustawy, powinien stosować w pierwszej kolejności wytyczne określone w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej¹¹. Zauważa się także, iż paradoksalnie dyrektywa ta może przyczynić się do obciążenia przedsiębiorcy, stanowiąc poważne ograniczenie jego swobodnej działalności gospodarczej. Nie można wykluczyć, że przeprowadzenie prawidłowych czynności kontrolnych wedle wspomnianej dyrektywy może narazić kontrolowanego na trudności spowodowane obowiązkiem zapewnienia oraz udostępnienia odpowiednich pomieszczeń, a nawet na dodatkowe koszty związane z dostarczeniem dokumentów¹². Zasada ta zachowuje swoją aktualność także w sytuacji kontroli wszczętej w toku postępowania prowadzonego w wyniku złożenia wniosku przez przedsiębiorcę we własnej sprawie na podstawie art. 84b usdg. Natomiast z uwagi na specyficzny charakter niektórych rodzajów działalności gospodarczej, o których mowa w art. 84a, 84aa, 84ac usdg, nie ma ona zastosowania.

Zgodnie z przepisami wyjątek od omawianej zasady może dotyczyć okoliczności, o której mowa w ust. 2 usdg. Możliwe jest przeprowadzenie kontroli lub poszczególnych czynności kontrolnych również w siedzibie organu kontroli, jeżeli może to usprawnić procedurę, a kontrolowany wyrazi na to zgodę. Następstwem takiego stanu rzeczy jest obowiązek uzyskania przez organ kontroli zgody wyrażonej przez przedsiębiorcę. Zgoda ta powinna być wyrażona w sposób jasny i czytelny. Mając na względzie ochronę praw przedsiębiorcy, zgody nie powinno się domniemywać. Dlatego przyjmuje się, że powinna być ona wyrażona na piśmie¹³.

1.3. Sprawność kontroli

Uzupełnieniem zasady odnoszącej się do miejsca i czasu przeprowadzenia kontroli jest zasada wyrażona w art. 80b usdg, która nabiera fundamentalnego znaczenia z punktu widzenia podmiotu kontrolowanego. Czynności kontrolne powinny być przeprowadzane w sposób sprawny i możliwie niezakłócający funkcjonowanie kontrolowanego przedsiębiorcy. Dyrektywa efektywności, o której mowa, jest wyrazem nakazu ograniczania do minimum uciążliwości związanych

¹¹ K. POKRYSZKA, [w:] *Kontrola przedsiębiorcy*, red. R. Blicharz, Warszawa 2013, s. 116; C. KOSIKOWSKI, *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej. Komentarz*, wyd. 7, Warszawa 2013, s. 525.

¹² A. MAJOWSKA, M. ZDEBEL, *Bariery rozwoju przedsiębiorczości w Polsce w aspekcie czynności kontrolnych realizowanych przez organy kontroli skarbowej*, „Krytyka Prawa”, t. 5, s. 379.

¹³ K. POKRYSZKA, [w:] *Kontrola przedsiębiorcy...*, s. 116.

z przeprowadzeniem czynności kontrolnych¹⁴. Założeniem wytycznej dotyczącej sprawności oraz niezakłócania działalności kontrolowanego przedsiębiorcy powinno być podejmowanie tylko takich czynności kontrolnych, które są niezbędne dla prawidłowego przeprowadzenia kontroli¹⁵. Zdyscyplinowanie organów kontroli i zapewnienie sprawnego przebiegu postępowania w dużej mierze uzasadnione jest przepisami wyznaczającymi czas jego trwania oraz wyrażanymi w doktrynie postulatami prawidłowo przeprowadzanej kontroli¹⁶.

Biorąc pod uwagę omawiane wytyczne, należy zauważyć, że respektowanie tych wymogów jest obowiązkiem organów kontrolnych. Niemniej jednak można również odnieść wrażenie, że sposób ich realizacji w dużej mierze staje się uznaniowy. Podejmowanie przez kontrolera tylko takich czynności, które, jak się wydaje, są niezbędne i jednocześnie proporcjonalne, może w praktyce nastroczać dużo wątpliwości. Wiele czynności podejmowanych przez kontrolera, istotnych z punktu widzenia prawidłowej kontroli, może okazać się paraliżujących, czy wręcz w pełni blokujących działalność przedsiębiorcy. Wśród nich wskazuje się na zajęcie rachunku bankowego, przejęcie do badania ksiąg rachunkowych czy też wstrzymanie produkcji¹⁷. Określenie czynności, które względnie nie zakłócają funkcjonowania przedsiębiorcy w dużej mierze zależy od organu kontroli i kontrolera. Dostosowując je do zaistniałych okoliczności, powinni oni kierować się zasadami proporcjonalności oraz racjonalności. Jednakże ocena praktycznego wpływu podejmowanych działań następuje przede wszystkim z punktu widzenia samego przedsiębiorcy. Dlatego też ma on możliwość wskazania na piśmie, że przeprowadzane czynności zakłócają w sposób istotny jego działalność gospodarczą. Zgłoszenie takiego faktu zobowiązuje kontrolera do uzasadnienia podjętych czynności, jednakże następuje to dopiero w protokole kontroli. Wskazany środek ochrony praw przedsiębiorcy ma więc charakter niezwykle iluzoryczny, bowiem podniesione zastrzeżenia nie mają wpływu w żaden sposób na czynności podejmowane w toku kontroli¹⁸.

¹⁴ M. SIERADZKA, *Komentarz do art. 80b ustawy z dnia 2 lipca 2004 r o swobodzie działalności gospodarczej*, LEX/el. 2013; R. SUWAJ, *Sądowa ochrona przed bezczynnością administracji publicznej*, Warszawa 2014, s. 113.

¹⁵ D. SZAFRAŃSKI, *Standardy kontroli działalności gospodarczej przedsiębiorcy*, „Studia Iuridica” 2011, nr 53, s. 268.

¹⁶ C. KOSIKOWSKI, *Ustawa o swobodzie...*, s. 526.

¹⁷ Ibidem.

¹⁸ M. PAWELCZYK, *Kontrola działalności gospodarczej przedsiębiorcy w świetle ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Zagadnienia ogólne*, [w:] *Kontrola działalności gospodarczej*, red. M. PAWELCZYK, R. STANKIEWICZ, Warszawa 2013, s. 204–205.

1.4. Analiza identyfikacji prawdopodobieństwa naruszenia prawa („analiza ryzyka”)

Istotne *novum* w zakresie kontroli przedsiębiorcy stanowi nieznana dotychczas reguła analizy identyfikacji prawdopodobieństwa naruszenia prawa, która obliguje organy kontroli do podjęcia pewnych czynności weryfikacyjnych jeszcze przed rozpoczęciem właściwych czynności kontrolnych. Zgodnie z uchwalonym art. 78a usdg kontrole planuje się i przeprowadza po uprzednim dokonaniu analizy prawdopodobieństwa naruszenia prawa w ramach wykonywania działalności gospodarczej. Analiza obejmuje identyfikację obszarów podmiotowych i przedmiotowych, w których ryzyko naruszenia przepisów jest największe. Wobec określonej zasady wprowadzono katalog wyłączeń, który sprawia, że przyjęta regulacja staje się niezwykle elastyczna. Zasady tej nie stosuje się do kontroli:

- 1) w przypadku, gdy organ kontroli poweźmie uzasadnione podejrzenie:
 - a) zagrożenia życia lub zdrowia;
 - b) popełnienia przestępstwa lub wykroczenia;
 - c) popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego;
 - d) innego naruszenia prawnego zakazu lub niedopełnienia prawnego obowiązku
- w wyniku wykonywania tej działalności;
- 2) działalności przedsiębiorców w zakresie objętym nadzorem, o którym mowa w art. 1 ust. 2 ustawy z dnia 21 lipca 2006 r. o nadzorze nad rynkiem finansowym (Dz.U. 2016 poz. 174 z późn. zm.);
- 3) w przypadku, gdy jest ona niezbędna do przeprowadzenia postępowania w celu sprawdzenia wykonania zaleceń pokontrolnych organu lub wykonania decyzji nakazujących usunięcie naruszeń prawa, w związku z przeprowadzoną kontrolą.

Według uzasadnienia przyjęta regulacja ma na celu ograniczenie liczby i zakresu kontroli przedsiębiorców, u których występuje niewielkie ryzyko naruszenia prawa bądź też nie stwierdzono u nich wcześniej naruszeń przepisów. Budzić to jednak może pewne wątpliwości, bowiem sposób przeprowadzenia analizy określa sam organ kontroli lub organ nadrzędny. Jako że podmioty te nie muszą przedstawiać wyników swoich badań przedsiębiorcy, można uznać, że poczynione przez nie ustalenia mają charakter *stricte* wewnętrzny, niewliczany do czasu trwania kontroli¹⁹.

¹⁹ Uzasadnienie Rządowego projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego przedsiębiorców, druk sejmowy nr 994.

1.5. Wielość kontroli i zbieg kontroli

W kontekście określania zasad kontroli działalności gospodarczej przedsiębiorcy należy również odnieść się do tzw. zasady jednej kontroli w tym samym czasie, wedle której nie można równocześnie podejmować i prowadzić więcej niż jednej kontroli działalności przedsiębiorcy, chyba że przedsiębiorca sam wyraził na to zgodę (art. 82 ust. 1 pkt 2a usdg)²⁰. Nie ulega wątpliwości, że w obrocie gospodarczym zasada ta odgrywa kluczowe znaczenie, jednakże w praktyce pojawił się problem, jak należy ją rozumieć. W orzecznictwie przyjmuje się, że celem art. 82 usdg jest ochrona przedsiębiorcy przed równoczesnym prowadzeniem kontroli przez więcej niż jeden organ kontroli, a zatem przed zbiegiem kilku różnych, niezależnych kontroli²¹. Jak widać, uzasadnieniem tej zasady jest ochrona interesu przedsiębiorcy, który może doznać uszczerbku na skutek „krzyżowania” się kontroli prowadzonych przez różne organy²². Mając to na uwadze, uznaje się, że przepis ten nie ogranicza zakresu tematycznego kontroli podejmowanych i prowadzonych przez jeden i ten sam organ w danym czasie²³. Dlatego też możliwe jest wszczęcie kontroli przykładowo w zakresie różnych podatków przez ten sam organ, bowiem przyjmuje się, że nie są to dwie różne kontrole w rozumieniu omawianego przepisu²⁴.

Zgodnie z zakazem równoczesnego podejmowania i prowadzenia więcej niż jednej kontroli działalności gospodarczej przedsiębiorcy, w sytuacji, gdy dana działalność jest już objęta kontrolą innego organu, organ kontroli musi odstąpić od podjęcia czynności kontrolnych, aż do zakończenia kontroli przez inny organ, chyba że zachodzi jedna z okoliczności, o której mowa w art. 82 ust. 1 usdg. Zauważa się, że regulacja ta nie jest pozbawiona błędów, co widać chociażby przy braku wskazania sposobu odstąpienia, a także braku środka prawnego, który zmusiłby organ kontroli do zaniechania czynności kontrolnych²⁵. W kontekście odstąpienia od kontroli ciekawym rozwiązaniem jest możliwość uzgodnienia z przedsiębiorcą innego terminu przeprowadzenia kontroli. Tego typu re-

²⁰ Jak wskazano w uzasadnieniu sytuacja taka może być korzystna dla przedsiębiorcy, w szczególności gdy zmniejszy to uciążliwość kontroli w perspektywie czasu trwania czynności kontrolnych. Uzasadnienie Rządowego projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego przedsiębiorców, druk sejmowy nr 994.

²¹ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 5 sierpnia 2014 r., sygn. akt III SA/Gl 330/14, LEX nr 1513668.

²² S. KOROLUK, [w:] *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej...*, s. 341.

²³ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 sierpnia 2015 r., sygn. akt III SA/Wa 2844/14, LEX nr 1972085; Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 17 listopada 2011 r., sygn. akt I SA/Po 651/11, LEX nr 1150488; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 10 lipca 2013 r., sygn. akt I SA/Gd 570/12, LEX nr 1368618.

²⁴ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 5 czerwca 2013 r., sygn. akt I SA/Kr 44/13, LEX nr 1434769.

²⁵ M. PAWEŁCZYK, *Kontrola działalności gospodarczej przedsiębiorcy...*, s. 205.

gulacja jest dalece kontrowersyjna z uwagi na charakter i cel kontroli, dlatego jej uwzględnienie pozostawiono swobodnemu uznaniu przez organ kontroli²⁶.

Jeżeli przedsiębiorca wykonuje działalność gospodarczą w więcej niż jednym zakładzie lub innej wyodrębnionej części swojego przedsiębiorstwa, to zasada ta odnosi się do zakładu lub części przedsiębiorstwa. Jest to równoznaczne z uznaniem, że każdy z zakładów traktowany jest jako odrębny, a to oznacza, że kontrola może być prowadzona w każdym z nich równocześnie²⁷. Nie dotyczy to kontroli działalności gospodarczej przedsiębiorców, którzy są uznawani za mikroprzedsiębiorców i małych przedsiębiorców. Gdy wykonują oni działalność w więcej niż jednym zakładzie lub w więcej niż jednej innej wyodrębnionej części przedsiębiorstwa, wówczas zasada jednej kontroli odnosi się wobec całości prowadzonej działalności, a nie jego poszczególnych części²⁸.

1.6. Ograniczenia czasu trwania kontroli

Podstawę prawną ograniczeń czasu trwania kontroli w jednym roku kalendarzowym stanowi art. 83 usdg. O ile nie ma wątpliwości, że u podstaw tego przepisu leżała potrzeba eliminacji sytuacji powodujących całkowity paraliż działalności przedsiębiorców poprzez częste kontrole, o tyle przyjęta regulacja prawna z praktycznego punktu widzenia jest daleka od zakładanych oczekiwań. Głównym założeniem art. 83 usdg jest określenie tzw. limitów czasu trwania kontroli, które uzależnione są od skali działalności gospodarczej prowadzonej przez przedsiębiorców²⁹. I tak czas trwania wszystkich kontroli organu kontroli u przedsiębiorcy w jednym roku kalendarzowym nie może przekraczać:

- 1) w odniesieniu do mikroprzedsiębiorców – 12 dni roboczych;
- 2) w odniesieniu do małych przedsiębiorców – 18 dni roboczych;
- 3) w odniesieniu do średnich przedsiębiorców – 24 dni roboczych;
- 4) w odniesieniu do pozostałych przedsiębiorców – 48 dni roboczych³⁰.

Wyznaczenie norm czasowych kontroli należy ocenić pozytywnie. Jednakże głębsza analiza przepisów pozbawia przedsiębiorców poczucia bezpieczeństwa,

²⁶ M. SIERADZKA, *Komentarz do art. 82 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej*, LEX/el. 2013.

²⁷ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 4 grudnia 2013 r., sygn. akt II GSK 1256/12, LEX nr 1430669; wyrok WSA w Łodzi z dnia 23 stycznia 2014 r., sgn akt III SA/Łd 962/13, LEX nr 1502841. Co więcej, w zakładzie lub części przedsiębiorstwa, w której przeprowadzana jest kontrola, dopuszczalne jest równoczesne przeprowadzenie czynności kontrolnych niezbędnych do zakończenia innej kontroli u tego przedsiębiorcy.

²⁸ D. SZAFRAŃSKI, *Standardy kontroli...*, s. 269.

²⁹ M. PAWEŁCZYK, *Kontrola działalności gospodarczej przedsiębiorcy...*, s. 206.

³⁰ Szerzej na temat czasu trwania kontroli u przedsiębiorcy zob. m.in. A. WĄZIŃSKA, *Czas trwania kontroli u przedsiębiorcy w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych*, [w:] *Sądowa kontrola administracji w sprawach gospodarczych*, red. A. KISIELEWICZ, J.P. TARNO, Warszawa 2013.

w szczególności, jeśli ograniczeń czasu kontroli nie stosuje się w licznych przypadkach określonych w art. 83 ust. 2 usdg. Katalog ten jest niezwykle szeroki i niejednokrotnie oparty na nieostrych pojęciach pozwalających dokonywać wykładni opartej na swobodnym uznaniu.

Przyjęte rozwiązanie nie rozwiązuje co prawda problemu ogólnego czasu trwania wszystkich kontroli organów kontroli w danym roku kalendarzowym, jednakże i tak poczytuje się je za zadowalające³¹. Wedle ogólnie przyjętej linii orzeczniczej uznaje się, że przepis art. 83 usdg nie stanowi podstawy wyznaczenia łącznego maksymalnego czasu trwania wszystkich kontroli, tj. kontroli różnych organów kontroli u jednego przedsiębiorcy, a jedynie wprowadza normy czasowe, z których może korzystać dany organ kontroli. Zdaniem sądów odmienna interpretacja tego przepisu prowadziłaby do zablokowania możliwości przeprowadzenia kontroli przez inne uprawnione organy³². Podobne stanowisko prezentowane jest w doktrynie³³.

Przedłużanie czasu trwania kontroli również nie do końca gwarantuje ochronę interesów przedsiębiorcy. Zgodnie z ogólnym założeniem jego przedłużenie jest możliwe jedynie z przyczyn niezależnych od organu kontroli i wymaga uzasadnienia na piśmie. Uzasadnienie doręcza się przedsiębiorcy i wpisuje do książki kontroli przed podjęciem dalszych czynności kontrolnych. Przedłużenie czasu trwania kontroli nie może naruszać limitów czasu ich trwania. W dalszej części przepisu dopuszczono ponadto możliwość przedłużenia czasu trwania kontroli w szczególnych przypadkach, tj. jeżeli w toku kontroli zostanie ujawnione zanieżenie zobowiązania podatkowego lub zawyżenie straty w wysokości przekraczającej równowartość 10% kwoty zadeklarowanego zobowiązania podatkowego lub straty, albo w przypadku ujawnienia faktu niezłożenia deklaracji pomimo takiego obowiązku. W takiej sytuacji organ kontroli musi zawiadomić kontrolowanego o ujawnionych okolicznościach, o których mowa, jednocześnie wskazując zgromadzony w tym zakresie materiał dowodowy. Następnie uzasadnienie przedłużenia czasu trwania kontroli musi być umieszczone w książce kontroli i protokole kontroli. Co ciekawe czas jej trwania w takim przypadku nie może spowodować przekroczenia odpowiednio dwukrotności czasu określonego w przepisach. W kontekście powyższego nie można również zapominać o możliwości przeprowadzenia powtórnej kontroli. Jeżeli wyniki kontroli wykazały rażące naruszenie przepisów prawa przez przedsiębiorcę, można przeprowadzić kontrolę powtórna w tym samym zakresie przedmiotowym w danym roku kalendarzowym, a czas jej trwania nie może przekraczać 7 dni. Czasu trwania powtórnej kontroli nie wlicza się do czasu, o którym mowa w przedmiotowym przepisie.

Ponadto w art. 83a usdg dopuszczono możliwość zawieszenia kontroli na czas niezbędny do przeprowadzenia badań próbki produktu lub próbki kontrolnej. Wa-

³¹ C. KOSIKOWSKI, *Ustawa o swobodzie...*, s. 535.

³² Wyrok NSA w Warszawie z dnia 20 stycznia 2009 r., sygn. akt II GSK 644/08, LEX nr 516035.

³³ D. SZAFRAŃSKI, *Standardy kontroli...*, s. 270.

runkiem skorzystania z tego przepisu jest takie przeprowadzenie kontroli, aby po zakończeniu badań próbek jedyną pozostałą do wykonania czynnością kontrolną organu było doręczenie przedsiębiorcy protokołu kontroli. Zawieszenie następuje po pisemnym zawiadomieniu przedsiębiorcy, a uzasadnienie czasu trwania przerwy organ kontroli obowiązany jest wpisać do książki kontroli przedsiębiorcy. Jako że czas badań może być procesem żmudnym i długotrwałym, przyjmuje się, że czasu przerwy nie wlicza się do czasu trwania kontroli, o ile podczas przerwy przedsiębiorca miał możliwość wykonywania działalności gospodarczej oraz miał nieograniczony dostęp do prowadzonej przez siebie dokumentacji i posiadanych rzeczy, z wyjątkiem zabezpieczonej w celu kontroli próbki. Wobec możliwości prowadzenia przez przedsiębiorcę działalności uznano również, że przerwa, o której mowa, nie stanowi przeszkody do przeprowadzenia w czasie jej trwania kontroli przez inny organ kontroli.

Doprecyzowanie limitów czasu trwania kontroli poprzez wskazanie dni roboczych także jest niejasne. Zgodnie z ogólnie przyjętą interpretacją Ministerstwa Finansów przyjmuje się, że limit czasu trwania kontroli odnosi się wyłącznie do dni roboczych przedsiębiorcy, jest to konsekwencja przyjęcia, iż kontrola działalności gospodarczej przedsiębiorcy musi odbywać się w dniach i godzinach jego pracy³⁴. Dlatego też sobota może być dniem roboczym, jeżeli przedsiębiorca zorganizował pracę swojego zakładu w taki sposób, że w sobotę faktycznie wykonuje działalność gospodarczą³⁵. W judykaturze podkreśla się, że pod pojęciem dni roboczych rozumie się te dni, w których pracownicy organu kontrolnego faktycznie wykonywali czynności kontrolne w siedzibie podmiotu kontrolowanego³⁶. Stąd czas kontroli to tylko ten okres, w którym kontrolujący faktycznie przebywają w przedsiębiorstwie kontrolowanym, zatem z czasu trwania kontroli należy wyłączyć czynności podejmowane poza siedzibą kontrolowanego przedsiębiorcy³⁷.

1.7. Zakaz ponownej kontroli

Uzupełnieniem standardów odnoszących się do czasu trwania kontroli jest reguła określona w art. 83b usdg. W świetle tego przepisu organ kontroli nie przeprowadza kontroli w przypadku, gdy ma ona dotyczyć przedmiotu kontroli objętego uprzednio zakończoną kontrolą przeprowadzoną przez ten sam organ, chyba że:

³⁴ Pisma Ministerstwa Finansów z dnia 11 maja 2009 r., nr PK4/8012/46/AAN/09/274.

³⁵ Wyrok NSA z dnia 21 września 2012 r., sygn. akt I GSK 1042/11, LEX nr 1243867.

³⁶ Wyrok WSA w Łodzi z dnia 8 stycznia 2015 r., sygn. akt I SA/Łd 1163/14, LEX nr 1646686.

³⁷ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 5 sierpnia 2014 r., sygn. akt III SA/Gl 329/14, LEX nr 1513667; wyrok WSA w Warszawie z dnia 4 kwietnia 2011 r., sygn. akt VI SA/Wa 26/11, LEX nr 996366.

- 1) kontrola ma dotyczyć okresu nieobjętego uprzednio zakończoną kontrolą;
- 2) ponowna kontrola ma na celu przeciwdziałanie zagrożeniu życia lub zdrowia;
- 3) ponowna kontrola jest niezbędna do przeprowadzenia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności, stwierdzenia wygaśnięcia, uchylecia lub zmiany decyzji ostatecznej lub wznowienia postępowania w sprawie zakończonej decyzją ostateczną;
- 4) ponowna kontrola jest niezbędna do przeprowadzenia postępowania w związku z uchYLECIEM lub stwierdzeniem nieważności decyzji przez sąd administracyjny;
- 5) ponowna kontrola jest niezbędna do przeprowadzenia postępowania w celu sprawdzenia wykonania zaleceń pokontrolnych organu lub wykonania decyzji lub postanowień nakazujących usunięcie naruszeń prawa, w związku z przeprowadzoną kontrolą;
- 6) ponowna kontrola jest niezbędna do przeprowadzenia postępowania związanego ze złożeniem korekty rozliczenia objętego uprzednio zakończoną kontrolą;
- 7) organ kontroli poweźmie uzasadnione podejrzenie, że uprzednio zakończona kontrola została przeprowadzona z naruszeniem prawa mającym wpływ na wynik kontroli lub dowody, na których podstawie ustalono istotne dla sprawy okoliczności faktyczne, okazały się fałszywe lub protokół kontroli został sporządzony w wyniku przestępstwa;
- 8) po sporządzeniu protokołu kontroli z poprzedniej kontroli wyszły na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody nieznane organowi kontroli w chwili przeprowadzenia kontroli, w tym wskazujące na wystąpienie nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 Ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U 2016 r. poz. 710 z późn. zm.);
- 9) przedsiębiorca prowadzi działalność w zakresie objętym nadzorem, o którym mowa w art. 1 ust. 2 Ustawy z dnia 21 lipca 2006 r. o nadzorze nad rynkiem finansowym.

Założeniem tej zasady jest uporządkowanie procedur kontrolnych oraz czasu ich trwania. Jasno wyrażony zakaz ponownej kontroli ma przede wszystkim wykluczyć sytuacje ponownych kontroli przeprowadzanych u tego samego przedsiębiorcy, a tym samym zmniejszyć uciążliwość czasu ich trwania. W konsekwencji powtórna kontrola jest możliwa, o ile zachodzą sytuacje objęte dyspozycją ust. 2 przedmiotowego przepisu oraz jeżeli wyniki dotychczasowej kontroli wykazały rażące naruszenie przepisów prawa przez przedsiębiorcę, o czym mowa w art. 83 ust. 4 usdg.

2. Obowiązki organu kontroli

2.1. Obowiązek informowania o procedurach kontrolnych

W dzisiejszych czasach informacja oraz dostęp do niej nabiera szczególnego znaczenia. Niezaprzeczalne jest, że dotyczy to również postępowań sprawdzających. Brak znajomości procedur kontrolnych, liczne zmiany legislacyjne oraz trudności w pozyskaniu informacji na temat zmieniającego się stanu prawnego sprawiają, że przedsiębiorcy nie są dostatecznie dobrze poinformowani. Mnogość regulacji prawnych uzasadnia potrzebę ich uporządkowania oraz sprawienia, że staną się one bardziej przejrzyste. Niejednokrotnie punktem wyjścia dla przedsiębiorcy jest pozyskanie wiedzy bezpośrednio od organów odpowiedzialnych za przedmiotową kontrolę. W tym kontekście niebagatelnego znaczenia nabiera wprowadzony w art. 78a usgd ustęp 3, określający obowiązek informowania o procedurach kontrolnych. Zgodnie z brzmieniem tego przepisu zobowiązano organy kontrolne do zamieszczania w Biuletynie Informacji Publicznej na swoich stronach podmiotowych informacji o procedurach kontroli, które wynikają z przepisów powszechnie obowiązującego prawa. Zamieszczane informacje powinny przybrać charakter ogólnego schematu praktycznego, który pozwoli przedsiębiorcy w formule „krok po kroku” zrozumieć tryb określonej procedury³⁸.

Regulację tę należy ocenić pozytywnie, niemniej jednak brak sankcji za niedopełnienie tego obowiązku sprawić może, że to tylko od organów kontrolnych zależeć będzie, czy budowanie świadomego społeczeństwa informacyjnego będzie możliwe. Z pewnością podjęcie przez organy kontrolne działań informacyjnych pozwoli zwiększyć świadomość przedsiębiorców oraz podwyższyć ich stan wiedzy na temat procedur kontrolnych, a co za tym idzie – pozwoli również pełniej chronić interesy podmiotów poddanych kontroli.

2.2. Obowiązek zawiadomienia przedsiębiorcy o zamiarze wszczęcia kontroli

W świetle obecnych regulacji prawnych organy kontroli zobowiązane są do zawiadamiania przedsiębiorcy o zamiarze wszczęcia kontroli. Wprowadzenie tego rozwiązania w art. 79 usdg stanowiło istotne *novum* w prawie działalności gospodarczej. Pomimo akcentowanych zalet zawiadomienia przedsiębiorcy o zamiarze jej wszczęcia, wśród których warto wymienić chociażby uprzednie poinformowanie o zakresie przedmiotowym kontroli, determinujące możliwość

³⁸ Uzasadnienie Rządowego projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego przedsiębiorców, druk sejmowy nr 994.

skompletowania koniecznej dokumentacji, co tym samym przyspiesza procedurę kontrolną, rozwiązanie to nie do końca oceniane jest pozytywnie. Niejednokrotnie podkreśla się, iż instytucja ta może podważać efektywność oraz prawidłowość samej kontroli. Istnieje bowiem obawa, że uprzednie powiadomienie przedsiębiorcy może być przyczynkiem do przygotowania się przez niego do kontroli w sposób niekoniecznie pożądanym, taki, który sprawi, że nieprawidłowości w jego działalności nie zostaną wykryte ze względu na ich świadome i celowe usunięcie lub zatajenie³⁹. Kontrola w takich przypadkach nie spełnia przypisywanej jej roli, stając się kontrolą planową i przewidywalną⁴⁰.

Prawidłowe powiadomienie przedsiębiorcy upoważnia organ kontroli do wszczęcia kontroli nie wcześniej niż po upływie 7 dni i nie później niż przed upływem 30 dni od dnia doręczenia zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli. Jeżeli kontrola nie zostanie wszczęta w terminie 30 dni od dnia doręczenia zawiadomienia, przyjmuje się, że jej wszczęcie wymaga ponownego zawiadomienia. Możliwe jest przeprowadzenie kontroli w terminie wcześniejszym, czyli przed upływem 7 dni od dnia zawiadomienia, jeśli z wnioskiem takim wystąpi sam przedsiębiorca. Uznaje się jednak, że jest to uprawnienie przedsiębiorcy, którym organ kontroli nie jest związany⁴¹.

Mając na uwadze potrzebę podniesienia sprawności oraz skuteczności kontroli, a także ochronę interesu publicznego, wprowadzono w art. 79 usdg ustępy 5a–5e. Rozwiązanie, które przyjęto, ma na celu zapobiec nieuczciwym praktykom podejmowanym przez przedsiębiorców po uprzednim ich zawiadomieniu. W wielu przypadkach okazuje się bowiem, że uprzednie zawiadomienie, korzystne z punktu widzenia przedsiębiorców, nie tylko obniża skuteczność czynności kontrolnych, ale także niejednokrotnie bezpośrednio narusza interes publiczny. Zgodnie z obecną regulacją przed upływem 7 dni mogą być wykonywane czynności kontrolne związane z pobieraniem próbek i dokonywaniem oględzin, w tym pojazdów, lub dokonywaniem pomiarów⁴². Te pierwsze nie mogą przekraczać 1 dnia roboczego, natomiast czynności związane z dokonywaniem pomiarów nie mogą przekraczać kolejnych 24 godzin liczonych od chwili rozpoczęcia tych czynności⁴³. W sytuacji podejmowania czynności kontrolnych, o których mowa, zawiadomienie o zamiarze wszczęcia kontroli może być doręczone kontrolowanemu albo osobie przez niego upoważnionej, a w razie nieobecności kontrolowanego lub osoby przez niego upoważnionej – zarządzającemu w imieniu kontrolowanego zakładem lub inną wyodrębnioną częścią przedsiębiorstwa lub

³⁹ C. BANASIŃKI, M. BYCHOWSKA, *Kontrola przedsiębiorcy w świetle ustawy o swobodzie działalności gospodarczej*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2010, nr 1, s. 50.

⁴⁰ C. KOSIKOWSKI, *Ustawa o swobodzie...*, s. 509–510.

⁴¹ M. SIERADZKA, *Komentarz do art. 79 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej*, LEX/el. 2013.

⁴² Zgodnie z regulacją oględziny nie mogą dotyczyć treści dokumentów.

⁴³ Z czynności tych sporządza się protokół kontroli.

kierownikowi wyodrębnionej komórki organizacyjnej przedsiębiorstwa. Przepisy art. 79a ust. 1 i 9 stosuje się odpowiednio. Przyjęte rozwiązanie przeprowadzenia czynności kontrolnych w terminie krótszym niż 7 dni nie narusza standardu zawiadomienia. Celem tego rozwiązania jest przede wszystkim wyeliminowanie praktyk naruszających oraz zagrażających szeroko pojętemu bezpieczeństwu⁴⁴.

W ustawie o swobodzie działalności gospodarczej nie określono formy ani sposobu zawiadomienia przedsiębiorcy o planowanej kontroli. Biorąc pod uwagę treść zawiadomienia, tj. oznaczenie organu, datę i miejsce wystawienia, oznaczenie przedsiębiorcy, wskazanie zakresu przedmiotowego kontroli, a także podpis osoby upoważnionej do zawiadomienia, należałoby przyjąć, że powinno ono przybrać formę pisemną⁴⁵. Brak wytycznych co do sposobu doręczenia zawiadomienia pozwala twierdzić, iż może to nastąpić właściwie w dowolny sposób, który zapewni skuteczność tej czynności. Przekazanie za pośrednictwem operatora pocztowego bądź skorzystanie z formy bezpośredniego doręczenia przez pracownika organu należy poczytywać za dopuszczalne, w szczególności jeśli jest ono dokonane zgodnie z regułami przyjętymi na gruncie procedury administracyjnej⁴⁶.

Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej nie nakłada na organ kontroli obowiązku informowania kontrolowanego o przyczynie braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli, o których mowa w art. 79 ust. 2 usdg, przed podjęciem jakichkolwiek czynności kontrolnych⁴⁷. Zgodnie z regulacją przewidzianą w tejże ustawie uzasadnienie przyczyny braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli umieszcza się dopiero w książce kontroli i protokole kontroli, co następuje po zakończeniu czynności kontrolnych. Jak przyjmuje się w judykaturze, czynność ta odgrywa szczególną rolę w przypadku wszczęcia kontroli bez zawiadomienia, bowiem jej niedopełnienie może mieć istotny wpływ na wynik sprawy. Brak uzasadnienia przyczyny niezawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli uniemożliwia kontrolę prawidłowości wszczęcia takiej kontroli⁴⁸. Obowiązek umieszczenia uzasadnienia, o którym mowa, ma charakter przede wszystkim informacyjny, a żaden z przepisów ustawy nie uzależnia wszczęcia i prowadzenia kontroli przedsiębiorcy od uprzedniego dokonania odpowiednich wpisów w książce kontroli. Jak wskazują sądy, wskazanie przez organ jedynie podstawy prawnej, bez jej opisywania, jest wystarczające dla stwierdzenia, iż organ zacho-

⁴⁴ Uzasadnienie Rządowego projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego przedsiębiorców, druk sejmowy nr 994.

⁴⁵ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 8 maja 2014 r., sygn. akt III SA/Gd 100/14, LEX nr 1468081.

⁴⁶ C. KOSIKOWSKI, *Ustawa o swobodzie...*, s. 512.

⁴⁷ Obowiązek taki może jednak wynikać z przepisów szczególnych i jeśli jest przewidziany, powinien być bezwzględnie zrealizowany przez organ kontroli zaraz po wszczęciu kontroli. Zob. m.in. art. 282c § 3 Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz.U. 1997 nr 137 poz. 926 z późn. zm.; t.j. Dz.U. 2017 poz. 201.

⁴⁸ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 28 stycznia 2015 r., sygn. akt III SA/Wa 1095/14, LEX nr 1748400.

wał się zgodnie z obowiązującymi regulacjami prawnymi⁴⁹. Taka interpretacja wydaje się jednak niewystarczająca z punktu widzenia ochrony interesów kontrolowanego.

2.3. Obowiązek wykonywania czynności kontrolnych przez pracowników organu kontroli po okazaniu przedsiębiorcy legitymacji służbowej oraz doręczeniu upoważnienia do przeprowadzenia kontroli

Zagadnieniem kluczowym w kontekście kontroli działalności gospodarczej przedsiębiorcy jest moment jej rozpoczęcia. Bez wątpienia art. 79a usdg wskazuje, iż kontrola rozpoczyna się co do zasady po okazaniu podmiotowi kontrolowanemu legitymacji służbowej kontrolującego i upoważnienia do jej przeprowadzenia wraz z podjęciem pierwszej czynności kontrolnej⁵⁰. Przepis ten jednocześnie kreuje obowiązek podejmowania czynności kontrolnych wyłącznie przez pracowników organów kontroli, ewentualnie osoby niebędące pracownikami, jeżeli przepisy odrębnych ustaw tak stanowią, po uprzednim okazaniu przedsiębiorcy albo osobie przez niego upoważnionej legitymacji służbowej upoważniającej do wykonywania takich czynności oraz po doręczeniu upoważnienia do przeprowadzenia kontroli. W wyjątkowych sytuacjach dopuszczalne jest podjęcie czynności kontrolnych wyłącznie po okazaniu legitymacji służbowej. Jest to możliwe, jeśli przepisy szczególne przewidują taką możliwość, a także jeżeli dotyczy to przypadków, gdy czynności kontrolne są niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia, przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia, a także gdy przeprowadzenie kontroli jest uzasadnione bezpośrednim zagrożeniem życia, zdrowia lub środowiska naturalnego. W takim przypadku upoważnienie doręcza się przedsiębiorcy albo osobie przez niego upoważnionej w terminie określonym w tych przepisach, lecz nie później niż w terminie 3 dni roboczych od dnia wszczęcia kontroli. Oprócz tego w razie nieobecności kontrolowanego przedsiębiorcy lub osoby przez niego upoważnionej czynności kontrolne mogą być wszczęte po okazaniu legitymacji służbowej pracownikowi kontrolowanego, który może być uznany za tzw. osobę czynną w lokalu, o której mowa w Kodeksie cywilnym, lub w obecności przywołanego świadka, którym powinien być funkcjonariusz publiczny, niebędący jednak pracownikiem organu przeprowadzającego kontrolę.

⁴⁹ Wyrok WSA w Łodzi z dnia 9 lutego 2012 r., sygn. akt I SA/Łd 1408/11, LEX nr 1116073; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 10 lipca 2013 r., sygn. akt I SA/Gd 570/12, LEX nr 1368618.

⁵⁰ Wyrok NSA z dnia 16 grudnia 2011 r., sygn. akt II GSK 1344/10, LEX nr 1112030.

Wobec braku pewności co do bezstronności pracownika kontroli pomocne może okazać się odesłanie do przepisów postępowania administracyjnego. W przypadku zaistnienia bowiem uzasadnionych wątpliwości co do zachowania bezstronności pracownika organu kontroli oraz osób niebędących pracownikami organu kontroli, a wykonujących czynności kontrolne, stosuje się przepisy ustawy Kodeks postępowania administracyjnego dotyczące wyłączenia pracownika, chyba że przepisy odrębnych ustaw stanowią inaczej.

W ustawie o swobodzie działalności gospodarczej określono zakres przedmiotowy upoważnienia, który uznaje się za obligatoryjne minimum, bowiem dokument, który nie spełnia określonych ustawowo wymagań nie może stanowić podstawy do przeprowadzenia kontroli. Pomimo tego w ustawie nie określono konsekwencji prawnych wadliwie sformułowanego upoważnienia. Jak podkreśla się w doktrynie, budzi to uzasadnione obawy co do rzetelności działań podjętych na podstawie nieprawidłowo wystawionych upoważnień⁵¹. W świetle przepisów upoważnienie zawiera co najmniej:

- wskazanie podstawy prawnej;
- oznaczenie organu kontroli;
- datę i miejsce wystawienia;
- imię i nazwisko pracownika organu kontroli uprawnionego do wykonania kontroli oraz numer jego legitymacji służbowej;
- oznaczenie przedsiębiorcy objętego kontrolą, określenie zakresu przedmiotowego kontroli;
- wskazanie daty rozpoczęcia i przewidywanego terminu zakończenia kontroli;
- podpis osoby udzielającej upoważnienia z podaniem zajmowanego stanowiska lub funkcji;
- pouczenie o prawach i obowiązkach kontrolowanego przedsiębiorcy.

Upoważnienie do wszczęcia kontroli ma charakter imienny, bowiem jakakolwiek zmiana osób upoważnionych do wykonania kontroli wymaga każdorazowo wydania odrębnego upoważnienia. Każdorazowo wydania odrębnego upoważnienia wymaga również zmiana zakresu przedmiotowego kontroli oraz miejsca wykonywania czynności kontrolnych. Istotne jest, że zmiany te nie mogą prowadzić do wydłużenia przewidywanego wcześniej terminu zakończenia kontroli, który może być określony przez podanie ilości dni roboczych, a nie wyłącznie przez podanie konkretnej daty jej zakończenia⁵². Podkreślenia wymaga również, że zakres kontroli powinien być jasno określony. W przeciwnym wypadku można spodziewać się nadużyć ze strony kontrolerów, a tym samym sparaliżowania pracy przedsiębiorcy. Nie ma przeciwwskazań, by zakres ten dotyczył analizy konkretnych kwestii przedmiotowych lub wyłącznie wybranego okresu. Jasne określenie obszarów kontroli zdecydowanie ułatwia proces podejmowanych czynności

⁵¹ C. KOSIKOWSKI, *Ustawa o swobodzie...*, s. 521.

⁵² Wyrok WSA w Warszawie z dnia 28 października 2009 r., sygn. akt III SA/Wa 1081/09, LEX nr 558946.

sprawdzających, a także pozwala stwierdzić, czy czynności kontrolne nie wykraczają poza zakres przedmiotowy wskazany w upoważnieniu oraz czy są objęte właściwością rzeczową oraz miejscową danego organu kontroli. W przeciwnym razie istota tego dokumentu może zostać zakwestionowana⁵³.

2.4. Obowiązek poinformowania kontrolowanego przedsiębiorcy o prawach i obowiązkach w czasie kontroli

Na tle przyjętych regulacji warto również wskazać istotny z punktu widzenia ochrony praw przedsiębiorcy art. 79b usdg. W przepisie tym nałożono na osobę podejmującą kontrolę obowiązek poinformowania kontrolowanego przedsiębiorcę lub osobę, wobec której podjęto czynności kontrolne, o jego prawach i obowiązkach w trakcie kontroli, jeżeli czynności kontrolne zostały wszczęte po okazaniu legitymacji służbowej. Obowiązek ten nabiera istotnego znaczenia praktycznego, czego potwierdzeniem jest możliwość wniesienia sprzeciwu w sytuacji niedopełnienia tego nakazu. Przepis ten jest poniekąd rozwinięciem art. 79 usdg, który określając przedmiotowo istotne elementy upoważnienia, wskazuje, że niezbędnym jest zawarcie w jego treści także pouczenia o prawach i obowiązkach.

W ustawie nie określono formy poinformowania, dlatego można przyjąć, że kontrolujący może to uczynić w sposób dowolny. Wyraźnie natomiast wskazano, że kontroler powinien uczynić to jeszcze przed podjęciem pierwszej czynności kontrolnej, jakkolwiek nie określono skutków naruszenia tego nakazu. W literaturze wskazuje się, że brak udzielenia kontrolowanemu informacji w tym przedmiocie nie stoi na przeszkodzie prowadzeniu kontroli ani też nie czyni jej nieważną. Jest to bowiem jedynie uchybienie pracownika organu kontroli, które ma charakter pracowniczy⁵⁴.

Generalnie przyjmuje się, że kontrolowany przedsiębiorca powinien być poinformowany przede wszystkim o tych prawach i obowiązkach, które dotyczą danej kontroli, z jednoczesnym wskazaniem aktu prawnego, który je reguluje. Zadaniem kontrolera powinno być również ich omówienie oraz niezbędne wyjaśnienie. Mając na względzie zasadę profesjonalnego prowadzenia kontroli, adnotacja na temat przekazania informacji powinna znaleźć się w protokole kontroli⁵⁵.

⁵³ C. KOSIKOWSKI, *Ustawa o swobodzie...*, s. 519.

⁵⁴ Ibidem, s. 522.

⁵⁵ Ibidem.

2.5. Obowiązek przeprowadzenia czynności kontrolnych w obecności kontrolowanego lub osoby przez niego upoważnionej

Gwarancją skuteczności kontroli oraz zapewnienia czynnego udziału stron w postępowaniu kontrolnym jest zasada wyrażona w art. 80 usdg. W przepisie tym wprowadzono normę, zgodnie z którą czynności kontrolnych dokonuje się w obecności kontrolowanego lub osoby przez niego upoważnionej. Ustanawia się tym samym zakaz prowadzenia kontroli pod nieobecność kontrolowanego lub osoby przez niego upoważnionej⁵⁶. Podkreślenia wymaga, że organy kontroli są zobowiązane respektować przedmiotową zasadę, chyba że zachodzi jedna z sytuacji określonych w art. 80 ust. 2 usdg.

Nie ulega wątpliwości, że przedsiębiorca nie musi uczestniczyć we wszystkich czynnościach kontrolnych osobiście. Można wskazać szereg sytuacji, w których jego obecność będzie niemożliwa, utrudniona lub po prostu niepotrzebna. Nie ma więc przeciwwskazań, by wyznaczyć on osobę upoważnioną do reprezentowania go w trakcie kontroli. Niemniej jednak w świetle przepisów ustawy o swobodzie działalności gospodarczej uprawnienie to przybiera formę obowiązku w tym znaczeniu, że w czasie nieobecności przedsiębiorcy jest on zobowiązany do pisemnego wskazania zastępującej go osoby bądź osób⁵⁷. Kontrolowani przedsiębiorcy muszą wywiązywać się z nałożonego na nich obowiązku, bowiem w razie nieobecności kontrolowanego lub osoby przez niego upoważnionej albo niewykonania przez kontrolowanego obowiązku wyznaczenia takiej osoby czynności kontrolne mogą być wykonywane w obecności innego pracownika kontrolowanego, który może być uznany za osobę, o której mowa w art. 97 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, lub, co więcej, w obecności przywołanego świadka, którym powinien być funkcjonariusz publiczny, niebędący jednak pracownikiem organu przeprowadzającego kontrolę. Takie uregulowanie sprawia, że celowe unikanie kontroli staje się bezskuteczne. Co więcej, ewentualne unikanie kontroli przez przedsiębiorcę nie ma wpływu na czas trwania kontroli, bowiem do czasu trwania kontroli nie wlicza się czasu nieobecności kontrolowanego przedsiębiorcy lub osoby przez niego upoważnionej, jeżeli stanowi to przeszkodę w przeprowadzeniu czynności kontrolnych.

⁵⁶ M. SIERADZKA, *Komentarz do art. 80 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej*, LEX/el. 2013.

⁵⁷ C. KOSIKOWSKI, *Ustawa o swobodzie...*, s. 523 i nast.

2.6. Obowiązek sporządzenia protokołu pokontrolnego

Powszechnie przyjmuje się, iż czynnością formalnie kończącą postępowanie kontrolne jest sporządzenie przez organ kontrolny protokołu kontroli, który przedstawia się stronie kontrolowanej⁵⁸. W ustawie o swobodzie działalności gospodarczej nie ma odrębnego przepisu poświęconego kwestii sporządzania, dostarczania oraz zatwierdzania protokołu pokontrolnego⁵⁹. Materia sporządzenia wzorów protokołów pokontrolnych została *de facto* przeniesiona do ustaw szczególnych, a także do odpowiednich aktów wykonawczych wydanych na ich podstawie, co potwierdzono w uzasadnieniu do projektu zmiany ustawy⁶⁰.

W ustawie o swobodzie działalności gospodarczej na temat protokołu kontroli mowa jest, tak naprawdę, wyłącznie w art. 81, który będąc wyrazem nałożenia obowiązku prowadzenia oraz przechowywania w siedzibie przedsiębiorcy książki kontroli, zobowiązuje go jednocześnie do przechowywania całej dokumentacji pokontrolnej, w tym protokołów kontroli oraz upoważnień. Chociaż przepis ten nie daje podstaw do formułowania generalnego obowiązku sporządzania takiego dokumentu, należy uznać, że organ kontroli chcąc zakończyć postępowanie kontrolne, musi sporządzić odpowiedni dokument, który będzie wyrazem zajętego przez niego stanowiska co do rezultatów kontroli. Można więc przyjąć, że z tego przepisu wynika pośrednio wyrażona powinność sporządzania przez organy kontrolne protokołów kontroli⁶¹, co najmniej w dwóch jednobrzmiących egzemplarzach przekazywanych przedsiębiorcy oraz kontrolującemu w celu zgłoszenia ewentualnych zastrzeżeń oraz ich podpisania. Jeden z egzemplarzy protokołu pokontrolnego przekazuje się kierownikowi jednostki kontrolowanej, a drugi włącza się do akt kontroli⁶².

Celem tego dokumentu jest opisanie przebiegu kontroli przeprowadzonej u przedsiębiorcy w sposób rzetelny i zgodny z prawdą, tak by jak najpełniej przedstawić stan faktyczny oraz ewentualne nieprawidłowości zaistniałe u kontrolowanego⁶³. Protokół odzwierciedlając przebieg kontroli, dokumentuje więc dokonane ustalenia faktyczne oraz prawne sprawy będącej przedmiotem kontroli⁶⁴. Czyni to zgodnie z technicznymi wytycznymi zawartymi w przepisach szczególnych. W gruncie rzeczy protokół pokontrolny stanowi dowód w danej sprawie. Mając na względzie zasadę prawdy obiektywnej, nikt – ani organ, ani przedsiębiorca –

⁵⁸ Wyrok NSA z dnia 16 grudnia 2011 r., sygn. akt II GSK 1344/10, LEX nr 1112030.

⁵⁹ Zob. m.in. A. HOŁDA-WYDRZYŃSKA, *Protokół pokontrolny w świetle ustawy o swobodzie działalności gospodarczej*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2015, nr 1.

⁶⁰ Uzasadnienie do projektu Rozporządzenia Ministra, druk sejmowy nr 1204.

⁶¹ A. ZOŁOTAR, *Kontrola działalności gospodarczej przedsiębiorcy. Księga kontroli w firmie*, Warszawa 2009, s. 55–56.

⁶² S. SZUSTER, *Komentarz do art. 81 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej*, LEX/el. 2005.

⁶³ C. BANASIŃSKI, M. BYCHOWSKA, *Kontrola przedsiębiorcy...*, s. 57.

⁶⁴ Postanowienie NSA z dnia 6 sierpnia 2010 r., sygn. akt II FSK 1504/10, LEX nr 602144.

nie może wybierać, które ustalenia dowodowe poczynione w trakcie procedury zostaną zawarte w protokole⁶⁵.

Protokół kontroli stanowi kwintesencję czynności sprawdzających. Mając na względzie obowiązujące regulacje prawne oraz praktykę stosowania prawa, należy przyjąć, że protokół z czynności kontrolnych powinien zawierać przede wszystkim opis stwierdzonego w wyniku kontroli stanu faktycznego, w tym opis ustalonych nieprawidłowości lub naruszeń prawa, z uwzględnieniem przyczyn powstania zakresu i skutków tych nieprawidłowości lub naruszeń, oraz wskazanie osób za nie odpowiedzialnych, wykaz materiałów zgromadzonych w toku kontroli, z podaniem nazwy każdego z nich, w tym pisemne oświadczenia, wyjaśnienia i zeznania, zalecenia pokontrolne – tj. uwagi w sprawie usunięcia stwierdzonych nieprawidłowości, a także wnioski pokontrolne – tj. interpretacje analizowanych danych z odwołaniem się do kryteriów oceny. Ponadto powinien być podpisany i parafowany na każdej stronie przez kierownika podmiotu kontrolowanego lub osobę przez niego upoważnioną, a także kontrolera⁶⁶. Dostrzegając znaczenie tego dokumentu, negatywnie należy ocenić brak określenia minimalnej treści protokołu kontroli w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej, stanowiącej *lex generalis* wobec innych ustaw szczególnych.

Podobnie należy ocenić brak wzmianki na temat terminu przewidzianego na sporządzenie protokołu oraz przekazanie go przedsiębiorcy. Pożądane byłoby, by dokument pokontrolny (protokół) był tworzony równolegle z przebiegiem podejmowanych czynności kontrolnych⁶⁷ i doręczony wraz z zakończeniem ostatniej czynności kontrolnej. Doświadczenia pokazują, że często jest inaczej. Z tego względu uznaje się, iż czasu niezbędnego do przygotowania oraz dostarczenia protokołu do rąk własnych przedsiębiorcy nie powinno wliczać się do czasu trwania kontroli⁶⁸. W judykaturze zauważono, że doręczenie protokołu kontroli nie stanowi czynności kontrolnej, za czynność taką można by ewentualnie uznać czynność jego sporządzenia. Doręczenie protokołu po upływie czasu trwania kontroli nie powoduje nieskuteczności tej czynności, a moc dowodowa ustaleń zawartych w doręczonym z uchybieniem terminu protokole kontroli nadal jest skuteczna, bowiem data doręczenia protokołu nie ma wpływu na ważność i skuteczność czynności dokonanych w trakcie kontroli⁶⁹. Niezaprzeczalne jest, iż doręczenie protokołu kontroli powinno dawać podmiotowi kontrolowanemu uprawnienie do złożenia stosownych zastrzeżeń lub wyjaśnień wobec sporządzonych przez organ

⁶⁵ D. ZALEWSKI, A. MELEZINI, *Kontrola podatkowa przedsiębiorców*, Warszawa 2010, s. 243.

⁶⁶ Zob. także *Wprowadzenie do kontroli w administracji rządowej*, praca zbiorowa sporządzona przez przedstawicieli ministerstwa administracji i cyfryzacji, ministerstwa finansów, ministerstwa rozwoju regionalnego, ministerstwa spraw wewnętrznych oraz przedstawicieli Kancelarii Prezesa Rady Ministrów, Warszawa 2012, źródło: <http://mac.bip.gov.pl> (dostęp: 1.12.2016).

⁶⁷ Ibidem, s. 100.

⁶⁸ D. ZALEWSKI, A. MALEZINI, *Kontrola podatkowa...*, s. 247–248.

⁶⁹ Wyrok NSA z dnia 8 października 2009 r., sygn. akt I FSK 165/08, LEX nr 537012.

kontroli ustaleń. Niemniej jednak generalnie przyjmuje się, że protokół z kontroli nie rozstrzyga ani o prawach, ani o obowiązkach kontrolowanego wynikających z przepisów. A jako że dokumentuje on jedynie przebieg kontroli, stanowiąc tym samym jeden z dowodów w postępowaniu kontrolnym, nie może być przedmiotem skargi do sądu administracyjnego⁷⁰.

2.7. Szczególne obowiązki organów wykonawczych samorządu terytorialnego

W ramach kontroli działalności gospodarczej przedsiębiorcy szczególne miejsce przyznano organom wykonawczym gminy⁷¹. Przepisem określającym szczególne obowiązki kontrolne wójta (burmistrza, prezydenta miasta) jest art. 78 usdg. Podkreśla się jednak, iż umiejscowienie tego przepisu w rozdziale V ustawy o swobodzie działalności gospodarczej nie do końca jest zrozumiałe. Zastanowienie wzbudza zestawienie tego przepisu z ogólnymi założeniami wskazanego rozdziału, którymi jest określenie wspólnych zasad oraz reguł dotyczących podejmowania czynności kontrolnych u przedsiębiorcy skierowanych do wszystkich organów kontrolnych, a nie wyszczególnienie specjalnych uprawnień władczych przyznanych wyłącznie jednej grupie podmiotów. Mając na uwadze istnienie podobnych przepisów rangi *lex specialis*, stwierdza się, że z praktycznego punktu widzenia przepis art. 78 usdg jest *de facto* martwy i pozbawiony praktycznego znaczenia. Tym bardziej, że proponuje się, by ustawę o swobodzie działalności gospodarczej traktować w tym zakresie jako przepisy uzupełniające wobec ustaw szczególnych i to tylko w zakresie nieuregulowanym⁷². Z tego względu norma ta mając charakter interwencyjny, ma zastosowanie wyłącznie wtedy, gdy nie działają w odpowiedni sposób inne organy specjalistyczne powołane na mocy ustaw szczególnych do kontroli działalności gospodarczej przedsiębiorcy⁷³.

W myśl tego przepisu w razie powzięcia wiadomości o wykonywaniu działalności gospodarczej niezgodnie z przepisami ustawy, a także w razie stwierdzenia: zagrożenia życia lub zdrowia, niebezpieczeństwa powstania szkód majątkowych w znacznych rozmiarach lub naruszenia środowiska w wyniku wykonywania tej działalności, wójt, burmistrz lub prezydent miasta niezwłocznie zawiadamia właściwe organy administracji publicznej. Zawiadomione organy niezwłocznie powiadamiają wójta, burmistrza lub prezydenta miasta o podjętych czynnościach. W przypadku braku możliwości zawiadomienia, o którym mowa, wójt, burmistrz

⁷⁰ Postanowienie NSA z dnia 6 sierpnia 2010 r., sygn. akt II FSK 1504/10, LEX nr 602144.

⁷¹ R. Blicharz et. al., *Publiczne prawo gospodarcze...*, s. 62–63.

⁷² W.J. Katner, *Prawo działalności gospodarczej. Komentarz. Orzecznictwo. Piśmiennictwo*, Warszawa 2003, s. 219.

⁷³ Ibidem, s. 215.

lub prezydent miasta może nakazać, w drodze decyzji, wstrzymanie wykonywania działalności gospodarczej na czas niezbędny, nie dłuższy niż 3 dni. Decyzji nakazującej wstrzymanie wykonywania działalności gospodarczej w razie stwierdzenia zagrożenia życia lub zdrowia, niebezpieczeństwa powstania szkód majątkowych w znacznych rozmiarach lub naruszenia środowiska w wyniku wykonywania tej działalności nadaje się rygor natychmiastowej wykonalności. W świetle tego przepisu wójt (burmistrz lub prezydent miasta) staje się organem zobowiązanym do monitorowania działalności prowadzonej przez przedsiębiorców. Może podjąć działania dwojakiego rodzaju. Po pierwsze, niezwłocznie powinien zawiadomić właściwe organy o zachodzących nieprawidłowościach objętych dyspozycją przepisu (jest to jego obowiązek), a po wtóre, jeżeli zawiadomienie takie jest niemożliwe, może samodzielnie wydać decyzję o nakazie wstrzymania działalności gospodarczej (jest to jego uprawnienie)⁷⁴. Przyznanie mu w drugiej sytuacji uprawnień typowo władczych sprawia, że staje się organem nie tylko kontrolnym, ale i *stricte* nadzorczym⁷⁵.

Przepis ten jest wyrazem akceptowanej w prawie administracyjnym oraz publicznym prawie gospodarczym tzw. instytucji policji gospodarczej, która pozostaje w ścisłym związku z tzw. nadzorem gospodarczym. Termin „policja gospodarcza” jest odzwierciedleniem ingerencji organów władzy publicznej w sferę gospodarki, co w literaturze publicznego prawa gospodarczego określa się mianem interwencjonizmu państwowego względem gospodarki. Założeniem policji gospodarczej jest zapobieganie, powstrzymywanie lub usuwanie wszystkiego, co mogłoby naruszać prawa indywidualne i zbiorowe, a w szczególności stanowiłoby naruszenie bezpieczeństwa publicznego, tj. podstawowych wartości, takich jak życie, zdrowie, mienie, bezpieczeństwo, spokój czy nawet moralność publiczna (tzw. dobra policyjne)⁷⁶. W odniesieniu do gospodarki funkcja policji sprowadza się do ochrony dóbr wspólnych przed ewentualnymi zagrożeniami wynikającymi z prowadzenia działalności gospodarczej⁷⁷. Z tego też względu można mówić, że zadaniem organów administracji publicznej (w tym samorządowej) jest przede wszystkim kontrola i ocena, czy działania podejmowane przez osoby prowadzące działalność gospodarczą nie mają na celu naruszania prawnie chronionych wartości⁷⁸.

⁷⁴ A. HOŁDA-WYDRZYŃSKA, *Szczególne uprawnienia kontrolne organów wykonawczych gminy*, [w:] *Kontrola przedsiębiorcy...*, s. 198–207.

⁷⁵ S. KOROLUK, [w:] *Ustawa o swobodzie...*, s. 330.

⁷⁶ T. KOCOWSKI, [w:] A. BORKOWSKI et al., *Administracyjne prawo gospodarcze*, Wrocław 2009, s. 455 i nast.

⁷⁷ K. STRZYCKOWSKI, *Prawo gospodarcze publiczne*, Warszawa 2009, s. 157.

⁷⁸ T. KOCOWSKI, [w:] *Administracyjne prawo gospodarcze...*, s. 460; K. STRZYCKOWSKI, *Prawo gospodarcze...*, s. 157.

3. Prawa i obowiązki przedsiębiorcy

3.1. Obowiązek prowadzenia oraz przechowywania dokumentacji kontrolnej

Jednym z podstawowych obowiązków przedsiębiorcy określonych w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej oraz ustawach szczególnych jest obowiązek prowadzenia oraz przechowywania w swojej siedzibie książki kontroli oraz upoważnień i protokołów kontroli (art. 81 usdg). Przyjęta regulacja, pomimo braku określenia sankcji z tytułu niedopełnienia przewidzianego obowiązku, podkreśla niewątpliwie korzyści płynące z prowadzenia książki kontroli. Książka kontroli z założenia ma bowiem służyć przedsiębiorcy przede wszystkim do dokumentowania liczby i czasu trwania kontroli jego działalności. Dokonane w niej wpisy pozwalają zapobiec nieuprawnionemu przedłużaniu kontroli, w tym przekraczaniu limitów czasu jej trwania, a także wykluczaniu przypadków przeprowadzania więcej niż jednej kontroli w tym samym czasie. Poza tym na podstawie analizy książki kontroli organy kontroli są w stanie zaplanować kolejne kontrole, a dzięki zapoznaniu się z zakresem przedmiotowym tych dotychczas przeprowadzonych, mogą zawęzić zakres planowanych czynności sprawdzających⁷⁹.

Przyjmuje się, że książka kontroli stanowi dokument poświadczający określone fakty (czynności, informacje, stanowiska) związane z każdą przeprowadzoną kontrolą, zarówno w trybie i zakresie unormowanym w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej, jak i na podstawie szczególnych aktów prawnych⁸⁰. Brak jednoznacznych przepisów określających formę książki kontroli pozwala zachować dowolność w jej kształtowaniu. Nie określono jednoznacznie, by dokumentacja kontroli miała formę zeszytu czy innej formy zwartej. Decyzja o technicznej formie książki kontroli należy więc do przedsiębiorcy. Zgodnie z obowiązującymi przepisami książka kontroli może mieć formę zbioru dokumentów, w którym oprócz zamieszczenia odpowiednich wpisów przechowuje się protokoły oraz upoważnienia do przeprowadzenia kontroli⁸¹. W takiej sytuacji optymalnym rozwiązaniem jest, by wszystkie dokumenty prowadzone były w jednym miejscu, przykładowo w jednym segregatorze, teczce, skorowidzu itp., po to, by wskazane dokumenty nie uległy zgubieniu oraz zniszczeniu, a także by mogły być sprawnie udostępnione organowi kontrolnemu.

Określając formę, w jakiej może być prowadzona książka kontroli, dopuszczono dwie możliwości: pisemną oraz elektroniczną. W wyniku zmiany art. 81a ust. 1 usdg formy te są obecnie traktowane równorzędnie. To rozstrzygnięcie oznacza,

⁷⁹ C. KOSIKOWSKI, *Ustawa o swobodzie...*, s. 527–528.

⁸⁰ S. SZUSTER, *Komentarz do art. 81 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej*, LEX/el. 2005.

⁸¹ A. ZOŁOTAR, *Kontrola działalności gospodarczej...*, s. 51.

że nie istnieje już obowiązek prowadzenia książki kontroli zarówno w postaci elektronicznej, jak i papierowej⁸². Bez względu na formę prowadzenia książki kontroli przedsiębiorca jest zobowiązany do posiadania jednej książki kontroli w firmie. Na obowiązek jej posiadania nie ma wpływu ani wielkość przedsiębiorstwa, ani forma działalności gospodarczej⁸³.

Na mocy art. 81 usdg obowiązkiem przedsiębiorcy jest nie tylko prowadzenie, ale także przechowywanie książki kontroli w swojej siedzibie⁸⁴. W odniesieniu do drugiego obowiązku przepisy nie określają czasu, w jakim przedsiębiorca jest zobligowany wypełniać swoje zobowiązanie. Mając na względzie nieokreślony czas prowadzenia działalności gospodarczej, a także poczucie bezpieczeństwa przedsiębiorcy, należy przyjąć, że wspomniany obowiązek powinien być bezterminowy⁸⁵. Tym samym, książka kontroli stanowi dowód ciągłości firmy oraz historię przeprowadzanych kontroli⁸⁶.

Wprowadzając obowiązek posiadania i prowadzenia książki kontroli, nie ustanowiono jednolitego jej wzoru. W art. 81 ust. 2 usdg wskazano jedynie niezbędne elementy, które powinny się w niej znaleźć. Książka kontroli zawiera dwa rodzaje wpisów: organu kontrolnego oraz przedsiębiorcy. W tej prowadzonej w formie papierowej wpisy wskazanych informacji dokonywane są w głównej mierze przez organ kontroli. Jeśli natomiast przedsiębiorca prowadzi książkę w formie elektronicznej, to on jest zobowiązany do samodzielnego dokonywania wpisów oraz aktualizacji danych w niej zawartych, a także do przechowywania wszelkich dokumentów niezbędnych do dokonywania odpowiednich zmianek w systemie informatycznym. Domniemywa się bowiem, że dane zawarte w książce kontroli prowadzonej w formie elektronicznej znajdują potwierdzenie w dokumentach przechowywanych przez przedsiębiorcę⁸⁷.

Zgodnie z przepisami, książka kontroli jest udostępniana organowi kontroli, który dokonuje w niej następujących wpisów:

- 1) oznaczenie organu kontroli;
- 2) oznaczenie upoważnienia do kontroli;

⁸² Do czasu nowelizacji art. 81a ust. 1 usdg na podstawie dominującej wykładni, przyjętej przede wszystkim na podstawie interpretacji Ministerstwa Finansów, forma elektroniczna stanowiła jedynie uzupełnienie formy papierowej. Pismo Ministerstwa Finansów z dnia 12 sierpnia 2009 r., PK4/8012/98/ZAP/09/703. W doktrynie pogląd ten wzbudzał jednak uzasadnione wątpliwości. Zob. T. KRÓL, *Książka kontroli może być elektroniczna, ale trzeba też prowadzić ją na papierze*, „Rzeczpospolita” 19.02.2009 r.; A. HOŁDA-WYDRZYŃSKA, *Zakończenie kontroli*, [w:] *Kontrola przedsiębiorcy...*, s. 189.

⁸³ A. ZOŁOTAR, *Kontrola działalności gospodarczej...*, s. 52.

⁸⁴ C. KOSIKOWSKI, *Nowe regulacje prawne w zakresie swobody działalności gospodarczej*, „Państwo i Prawo” 2004, nr 10, s. 19.

⁸⁵ C. KOSIKOWSKI, *Ustawa o swobodzie działalności...*, s. 528.

⁸⁶ A. STUGLIK, *Kontrola przedsiębiorcy w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2006, nr 9, s. 42.

⁸⁷ Pismo Ministerstwa Finansów z dnia 12 sierpnia 2009 r., PK4/8012/98/ZAP/09/703.

- 3) zakres przedmiotowy przeprowadzonej kontroli;
- 4) daty podjęcia i zakończenia kontroli;
- 5) zalecenia pokontrolne oraz określenie zastosowanych środków pokontrolnych;
- 6) uzasadnienie braku zawiadomienia przedsiębiorcy o zamiarze wszczęcia kontroli;
- 7) uzasadnienie wszczęcia kontroli, o której mowa w art. 79a ust. 2;
- 8) uzasadnienie zastosowanych wyjątków, o których mowa w art. 79, 80, 82 i 83;
- 9) uzasadnienie przedłużenia czasu trwania kontroli, o którym mowa w art. 83 ust. 3 i 3a;
- 10) uzasadnienie czasu trwania przerwy, o której mowa w art. 83a ust. 3.

Natomiast przedsiębiorca jest obowiązany dokonywać w książce kontroli wpisu informującego o wykonaniu zaleceń pokontrolnych bądź wpisu o ich uchyleniu przez organ kontroli lub jego organ nadrzędny albo sąd administracyjny (art. 81 ust. 3 usdg). Wpis informujący o wykonaniu zaleceń pokontrolnych powinien zawierać informację nie tylko potwierdzającą fakt wykonania zaleceń, ale również sposób i zakres wykonania danego zalecenia⁸⁸.

Wybór formy książki kontroli determinuje sposób jej przechowywania wraz z dokumentami oraz sposób udostępniania organowi kontroli. Z tym ostatnim łączy się kolejny obowiązek nałożony na przedsiębiorcę – obowiązek okazania książki lub jej stosownych fragmentów kontrolującemu w momencie wszczęcia kontroli.

3.2. Obowiązek okazania książki kontroli

Z obowiązkiem posiadania książki kontroli wiąże się obowiązek jej okazania przez przedsiębiorcę organowi kontroli. Zgodnie z art. 81a ust. 1 oraz ust. 2 usdg w przypadku wszczęcia kontroli przedsiębiorca jest obowiązany niezwłocznie okazać kontrolującemu książkę kontroli, o której mowa w art. 81 ust. 1 usdg, przez udostępnienie jej oryginału albo kopii odpowiednich jej fragmentów, gdy prowadzona jest w postaci papierowej, a gdy prowadzona jest w formie elektronicznej – przez zapewnienie dostępu przy użyciu urządzenia pozwalającego na zapoznanie się z jej treścią i dokonanie wpisu albo wykonanie wydruków z systemu informatycznego, w którym prowadzona jest książka kontroli, poświadczonych przez przedsiębiorcę za zgodność z wpisem w książce kontroli. Jeśli nie jest to możliwe ze względu na udostępnienie książki kontroli innemu organowi kontroli, przedsiębiorca jest zobowiązany okazać książkę kontroli w siedzibie organu kontroli w terminie 3 dni roboczych od dnia zwrotu tej książki przez inny organ kontroli. Celem tej regulacji jest przede wszystkim zapewnienie możliwo-

⁸⁸ A. ZOŁOTAR, *Kontrola działalności gospodarczej...*, s. 54.

ści weryfikacji przez organ kontroli zakresu oraz czasu trwania wcześniejszych kontroli⁸⁹.

W ustawie została pominięta kwestia trybu oraz sposobu udostępniania kontrolującemu książki kontroli. Wydaje się, iż książkę kontroli można udostępnić co do zasady w siedzibie kontrolowanego, korzystanie z niej powinno odbywać się w obecności przedsiębiorcy lub osoby przez niego upoważnionej oraz w miejscu i czasie wskazanym przez przedsiębiorcę lub uzgodnionym przez niego z pracownikiem organu kontroli. Udostępnianie książki kontroli na żądanie organu kontroli nie stanowi czynności kontrolnej, z tego też względu może nastąpić przed podjęciem decyzji o zarządzeniu przeprowadzenia kontroli⁹⁰.

3.3. Prawo przedsiębiorcy do zgłaszania zarzutów lub zastrzeżeń wobec ustaleń organu kontroli

Z racji funkcji samej kontroli podmiot kontrolowany nie może być pozbawiany prawa do kwestionowania ustaleń, wniosków czy też zarzutów poczynionych przez organ kontrolny. Rozwiązanie tej kwestii następuje na poziomie ustaw szczególnych. Możliwe jest więc:

- zgłaszanie umotywowanych zastrzeżeń do protokołu;
- składanie dodatkowych wyjaśnień;
- odmówienie podpisania protokołu⁹¹.

Mając na względzie obowiązujące regulacje prawne, można stwierdzić, że najlepszym środkiem ochrony praw przedsiębiorcy na etapie czynności kończących postępowanie kontrolne są tzw. **zastrzeżenia do protokołu kontroli**. Brak określenia w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej trybu składania oraz rozpatrywania takich zastrzeżeń należy przyjąć z dużą dezaprobatą. Na wzór postępowania kontrolnego przyjętego na gruncie ustawy o nadzorze nad rynkiem kapitałowym⁹², w ordynacji podatkowej⁹³ czy ustawie o kontroli skarbowej⁹⁴ kierownik jednostki kontrolowanej lub osoba przez niego upoważniona ma przyznane prawo zgłoszenia umotywowanych zastrzeżeń co do ustaleń zawartych w protokole. Przedmiotem umotywowanych zastrzeżeń mogą być nieprawidłowo-

⁸⁹ M. PAWELCZYK, *Kontrola działalności gospodarczej przedsiębiorcy...*, s. 211. W uzasadnieniu do projektu RM, druk sejmowy nr 1204, stwierdzono, że jeżeli przedsiębiorca nie przedstawi książki kontroli, organ kontroli nie ma obowiązku stosowania się do ograniczeń liczby i czasu trwania kontroli. Należy jednak pamiętać, że żaden przepis ustawy nie wprowadza tego typu konsekwencji, co w praktyce może rodzić liczne spory interpretacyjne. T. KRÓL, *Książka kontroli może być elektroniczna...*

⁹⁰ C. KOSIKOWSKI, *Ustawa o swobodzie...*, s. 527–530.

⁹¹ J. JAGIELSKI, *Kontrola administracji publicznej*, Warszawa 2012, s. 66–69.

⁹² T.j. Dz.U. 2016 poz. 1289.

⁹³ T.j. Dz.U. 2015 poz. 613.

⁹⁴ T.j. Dz.U. 2016 poz. 720.

we ustalenia faktyczne zawarte w protokole z uwagi na ich błędny charakter lub niekompletność, a także wnioski i oceny przyjęte przez organ⁹⁵. Elementami przedmiotowo istotnymi takiego zastrzeżenia z pewnością powinna być podstawa prawna zastrzeżeń, uzasadnienie merytoryczne oraz prawne, a także ewentualne nowe wnioski dowodowe w sprawie wraz z uzasadnieniem znaczenia przeprowadzenia danego dowodu w sprawie⁹⁶. Prawo składania zastrzeżeń z zasady jest prawem ograniczonym w czasie. Optymalne jest ich złożenie w terminie 7, względnie 14 dni od otrzymania protokołu kontroli. Po bezskutecznym upływie wskazanego terminu przyjmuje się, że kontrolowany nie kwestionuje ustaleń kontroli. Skuteczne złożenie zastrzeżeń obliguje organ kontrolny do weryfikacji zastrzeżeń. Po merytorycznym rozpoznaniu sprawy organ kontrolny może wydać rozstrzygnięcie uwzględniające lub odrzucające w całości lub w części złożone zastrzeżenia, wydane nie w formie decyzji administracyjnej, lecz w formie pisemnej informacji⁹⁷. W pierwszym przypadku protokół kontroli ulega zmianie w zakresie, w jakim uznano, że był on nieprawidłowy. W takiej sytuacji powinien być sporządzony aneks do protokołu, który następnie zostaje przekazany do podpisu kontrolowanemu. W drugim przypadku kontrolowanemu powinno być doręczone pisemne stanowisko organu oraz jego uzasadnienie⁹⁸.

Oprócz prawa złożenia zastrzeżeń do protokołu właściwe byłoby również uwzględnienie w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej drugiego środka ochrony praw przedsiębiorcy, jakim jest **prawo do złożenia wyjaśnień**. Jest to uprawnienie, za pośrednictwem którego kontrolowany ma możliwość wyrażenia swojego stanowiska co do meritum sprawy. W praktyce ten środek prawny ma drugorzędne znaczenie dla przedsiębiorcy, bowiem najczęściej wyjaśnienia stanowią część składnych zastrzeżeń do protokołu⁹⁹.

W tym miejscu należałoby również zasygnalizować, iż w sprawie, w której nie upłynął jeszcze termin na złożenie zastrzeżeń lub wyjaśnień do protokołu, albo w sprawie, w której zostały złożone zastrzeżenia lub wyjaśnienia, ale jeszcze nierozpatrzone, organ kontroli powinien powstrzymać się od wydawania decyzji lub też podejmowania innych czynności nadzorczych. Odmienny pogląd utrudniałby lub wręcz uniemożliwiał obronę interesów strony w postępowaniu¹⁰⁰.

Innym uprawnieniem podmiotu kontrolowanego istotnym z punktu widzenia ochrony jego interesów jest także **prawo odmowy podpisania protokołu**, które

⁹⁵ D. ZALEWSKI, A. MALEZINI, *Kontrola podatkowa...*, s. 249, a także S. BABIARZ, B. DAUTER, *Wzory pism w sprawach podatkowych*, Warszawa 2009, s. 546.

⁹⁶ D. ZALEWSKI, A. MALEZINI, *Kontrola podatkowa...*, s. 249.

⁹⁷ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 11 września 2006 r., sygn. akt I SA/Wa 510/06, LEX nr 256667.

⁹⁸ R. Blicharz, *Nadzór Komisji Nadzoru Finansowego nad rynkiem kapitałowym w Polsce*, Bydgoszcz–Katowice 2009, s. 153–154.

⁹⁹ D. ZALEWSKI, A. MALEZINI, *Kontrola podatkowa...*, s. 249, a także: S. BABIARZ, B. DAUTER, *Wzory pism...*, s. 546.

¹⁰⁰ Wyrok NSA z 15 marca 1990 r., sygn. akt III SA 1206/89, ONSA 1990/1/21.

jest prawem niezależnym od prawa składania zastrzeżeń oraz wyjaśnień. Dlatego też jego realizacja z zasady ma miejsce przed podpisaniem protokołu pokontrolnego¹⁰¹.

3.4. Prawo wniesienia sprzeciwu wobec podjęcia oraz wykonywania czynności przez wszystkie organy kontrolne

Z uwagi na fakt, że kontrola stanowi złożony proces oparty niejednokrotnie na kryteriach wartościujących, łatwo w postępowaniu kontrolnym o popełnienie błędów, które mogą naruszyć prawa i interesy podmiotów kontrolowanych. Dlatego też przedsiębiorcy przyznano samodzielny środek ochrony jego praw naruszonych w trakcie procedury kontrolnej, który pozostaje do jego dyspozycji w sytuacji naruszenia przyjętych standardów kontroli przewidzianych w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej¹⁰². Nie jest to jednak środek odwoławczy w rozumieniu przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego¹⁰³, chociaż przepisy procedury administracyjnej stosuje się odpowiednio¹⁰⁴.

Na mocy art. 84c usdg przedsiębiorca może wnieść sprzeciw wobec podjęcia i wykonywania przez organy kontroli czynności, które dotyczą:

- 1) naruszania zasad wszczęcia kontroli określonych w art. 79–79b usdg, tj.:
 - a) wszczęcia kontroli bez zawiadomienia przedsiębiorcy oraz z uchybieniem terminów;
 - b) wszczęcia kontroli bez upoważnienia lub na podstawie nieprawidłowo sformułowanego upoważnienia, bądź też z naruszeniem treści upoważnienia niezbędnego do prawidłowego przeprowadzenia kontroli;
 - c) nieokazania przez kontrolującego legitymacji służbowej przed przystąpieniem do czynności kontrolnych;
 - d) naruszenia przepisów o wyłączeniu pracownika;
 - e) niepoinformowania kontrolowanego o jego prawach i obowiązkach w trakcie kontroli;

¹⁰¹ Prawo odmowy podpisania protokołu przewiduje m.in. art. 204g Ustawy z dnia 28 sierpnia 1997 r. o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych (Dz.U. 2004 nr 159 poz. 1667 z późn. zm.); art. 22k Ustawy z dnia 11 maja 2001 r. – Prawo o miarach (Dz.U. 2004 nr 243 poz. 2441 z późn. zm.); art. 122e Ustawy z dnia 6 września 2001 r. – Prawo farmaceutyczne (Dz.U. 2008 nr 45 poz. 271, nr 227 poz. 1505 i nr 234 poz. 1570); art. 74 Ustawy z dnia 6 września 2001 r. o transporcie drogowym (Dz.U. 2007 nr 125 poz. 874 z późn. zm.); art. 19d Ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. o Inspekcji Weterynaryjnej (Dz.U. 2007 nr 121 poz. 842 z późn. zm.).

¹⁰² M. BERNATT, *Powers of Inspection of the Polish Competition Authority. Question of Proportionality*, "Yearbook Of Antitrust And Regulatory Studies" 2011 no. 4(5), s. 59–60; D. SZAFRAŃSKI, *Standardy kontroli...*, s. 273–275; A. HOLDA-WYDRZYŃSKA, *Środki ochrony prawnej*, [w:] *Kontrola przedsiębiorcy...*, s. 138–176.

¹⁰³ Dz.U. 1960 nr 30 poz. 168 z późn. zm.

¹⁰⁴ Wyrok WSA w Łodzi z dnia 18 listopada 2009 r., sygn. akt III SA/Łd 373/09, LEX nr 550348.

- 2) wykonywania czynności kontrolnych wbrew wymogowi obecności kontrolowanego lub osoby przez niego upoważnionej (art. 80 ust. 1 i 2 usdg);
- 3) naruszania zakazu podejmowania i prowadzenia jednocześnie kilku kontroli (art. 82 ust. 1 usdg);
- 4) przekroczenia limitu czasu trwania kontroli (art. 83 ust. 1 i 2 usdg).

Zakres uchybień mogących być przedmiotem sprzeciwu ma charakter zamknięty. Takie rozwiązanie jest dalece niedoskonałe i uchybiające pełnej ochronie praw przedsiębiorcy. Na dodatek – zgodnie z linią orzecniczą – na odmowę rozpatrzenia sprzeciwu wniesionego na podstawie art. 84c ust. 1 usdg nie przysługuje skarga do sądu administracyjnego¹⁰⁵. Co się tyczy pozostałych nieprawidłowości, to mogą być one podnoszone na bieżąco w trakcie kontroli lub dopiero w zastrzeżeniach do protokołu kontroli, przy czym ich zasygnalizowanie nie ma wpływu na bieżący przebieg postępowania¹⁰⁶. Dodatkowo – w świetle art. 84d usdg – wniesienie sprzeciwu jest niedopuszczalne, gdy organ przeprowadza kontrolę, powołując się na przepisy art. 79 ust. 2 pkt 2, art. 80 ust. 2 pkt 2, art. 82 ust. 1 pkt 2, art. 83 ust. 2 pkt 2 i art. 84a.

Podmiotem uprawnionym do wniesienia sprzeciwu jest wyłącznie przedsiębiorca, którego prawa jako podmiotu kontrolowanego zostały naruszone poprzez nieodpowiednie zachowanie organu kontrolnego¹⁰⁷. Sprzeciw wnosi się na piśmie do organu podejmującego i wykonującego kontrolę. Co do zasady chodzi o zachowanie formy pisemnej rozumianej jako sporządzenie tekstu podania ręcznie, maszynowo czy za pomocą jeszcze innej techniki na kartce papieru¹⁰⁸. Przedsiębiorca musi uzasadnić wniesienie sprzeciwu. Z jednej strony powinien podać uzasadnienie faktyczne poprzez wskazanie faktów i dowodów, które legły u podstaw sporządzenia sprzeciwu, a z drugiej – odpowiednie normy prawne, które zostały naruszone w trakcie postępowania kontrolnego.

Sprzeciw przedsiębiorca wnosi na piśmie do organu podejmującego i wykonującego kontrolę. Konsekwencją wniesienia sprzeciwu jest wstrzymanie czyn-

¹⁰⁵ Uchwała NSA z dnia 13 stycznia 2014 r., sygn. akt II GPS 3/13, CBOSA; Glosa aprobuja: W. CHRÓŚCIELEWSKI, *Glosa do uchwały NSA z dnia 13 stycznia 2014 r., II GPS 3/13*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2014, nr 7–8/69, s. 928–937; Glosa krytyczna: A. KRAWCZYK, *Glosa do uchwały NSA z dnia 13 stycznia 2014 r., II GPS 3/13*, „Państwo i Prawo” 2015, nr 11, s. 135–142; H. KNY-SIAK-MOLCZYK, *Glosa do uchwały NSA z dnia 13 stycznia 2014 r., II GPS 3/13*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2014, nr 7–8/69, s. 937–944.

¹⁰⁶ A. MARIĄŃSKI, D. STRZELEC, *Aspekty kontroli podatkowej przedsiębiorców*, Warszawa 2012, s. 96.

¹⁰⁷ B. PAHL, *Współuczestnicy w procedurach podatkowych*, Warszawa 2013, s. 310–322. Co do zasady podmiotem uprawnionym do wniesienia sprzeciwu jest wyłącznie przedsiębiorca. Jednakże posiłkując się instytucją współuczestnictwa w kontroli podatkowej, szczególnego znaczenia może nabrać aktywność prokuratora oraz Rzecznika Praw Obywatelskich. Ten pierwszy, stojąc na straży praworządności, posiada uprawnienia procesowe, które są zbieżne z tymi, które przysługują kontrolowanemu.

¹⁰⁸ G. ŁASZCZYCA, [w:] G. ŁASZCZYCA, C. MARTYSZ, A. MATAN, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, t. I, Warszawa 2007, s. 506.

ności kontrolnych oraz biegu czasu trwania samej kontroli. Obecne uregulowanie tej kwestii jest nieco niejasne, w szczególności w kontekście ustalenia daty zaistnienia oraz zakończenia tych skutków. Należy jednak przyjąć, iż wstrzymanie czynności kontrolnych oraz biegu kontroli następuje w tym samym momencie, tj. z chwilą skutecznego doręczenia kontrolującemu (kontrolerowi) zawiadomienia o wniesieniu sprzeciwu¹⁰⁹. W tym miejscu podkreślenia wymaga, że według przepisów ustawy o swobodzie działalności gospodarczej dla skuteczności wstrzymania czynności kontrolnych oprócz przekazania sprzeciwu organowi przeprowadzającemu kontrolę konieczne jest również zawiadomienie samego kontrolującego o jego wniesieniu. Wstrzymanie czynności kontrolnych oznacza zaniechanie dalszego podejmowania wszelkich operacji związanych z pozyskiwaniem dowodów w czasie trwania kontroli. Trudno więc wyobrazić sobie, że skutek w postaci wstrzymania biegu czasu trwania kontroli mógłby nastąpić później. Gdyby wziąć jednak pod uwagę specyfikę postępowań sprawdzających, może zdarzyć się, że nie zawsze wstrzymanie czynności kontrolnych będzie pożądane, w szczególności jeśli weźmie się pod uwagę potrzebę działania zaskoczenia¹¹⁰. Wstrzymanie czynności kontrolnych musi być przemyślane, tak aby nie narazić przedsiębiorcy ani organu kontrolnego na szkody albo by nie zatracić danych, które w efekcie wstrzymania nie będą mogły być w przyszłości pozyskane lub odzyskane¹¹¹.

Podobne wątpliwości rysują się wraz z wprowadzeniem odmiennych terminów przyjętych dla zakończenia tych skutków. Zgodnie bowiem z ogólnymi zasadami przyjętymi w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej wstrzymanie czynności kontrolnych następuje do czasu rozpatrzenia (wydania) sprzeciwu, zaś wstrzymanie biegu kontroli do dnia doręczenia postanowienia w sprawie rozstrzygnięcia sprzeciwu. Pomimo licznych wątpliwości interpretacyjnych należałoby jednak przyjąć, iż kontynuowanie czynności kontrolnych oraz biegu kontroli powinno nastąpić w tym samym momencie, tj. z chwilą skutecznego doręczenia kontrolowanemu przedsiębiorcy stosownych rozstrzygnięć¹¹².

Zgodnie z art. 84c ust. 3 usdg sprzeciw wnosi się w terminie 3 dni roboczych od dnia wszczęcia kontroli przez organ kontroli, a w przypadku przekroczenia limitu czasu trwania kontroli – w terminie 3 dni roboczych od dnia przekroczenia tego limitu. Dokonując analizy przepisów ustawy o swobodzie działalności gospodarczej oraz istoty samego postępowania sprawdzającego, można stwierdzić, że dniem wszczęcia kontroli u przedsiębiorcy jest dzień faktycznego podjęcia

¹⁰⁹ Pismo Ministra Finansów z dnia 12 sierpnia 2009 r., PK4/8012/98/ZAP/09/703.

¹¹⁰ G. MATERNA, *Sądowy nadzór nad wykonywaniem kontroli (przeszukania) u przedsiębiorcy w toku postępowania przez Prezesem UOKiK*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2012, nr 7, s. 19.

¹¹¹ C. BANASIŃSKI, M. BYCHOWSKA, *Kontrola przedsiębiorcy...*, s. 55.

¹¹² A. HÓLDA-WYDRZYŃSKA, *Środki ochrony prawnej*, [w:] *Kontrola przedsiębiorcy...*, s. 158.

czynności kontrolnych przez organ kontrolny¹¹³. Zgodnie z art. 79a usdg co do zasady następuje to po okazaniu przedsiębiorcy albo osobie przez niego upoważnionej legitymacji służbowej uprawniającej do wykonywania czynności kontrolnych oraz po doręczeniu upoważnienia do przeprowadzenia kontroli. Wyjątkowo wszczęcie postępowania kontrolnego może nastąpić wyłącznie po okazaniu legitymacji służbowej, gdy zostaną spełnione przesłanki z art. 79a ust. 2 usdg.

Sprzeciw wstrzymuje czynności kontrolne, tym samym odwołując w czasie pozyskiwania dowodów przez organ kontroli. Skutkiem wniesienia sprzeciwu jest skuteczne zablokowanie na czas jego rozpatrzenia możliwości gromadzenia materiału dowodowego¹¹⁴. Natomiast w przypadku wniesienia sprzeciwu organ kontroli może na czas jego rozpatrzenia, wydając postanowienie, dokonać zabezpieczenia dotychczas zebranych dowodów mających związek z przedmiotem i zakresem kontroli. Zabezpieczeniu podlegają dokumenty, informacje, próbki wyrobów oraz inne nośniki informacji, jeżeli stanowią lub mogą stanowić dowód w toku kontroli (art. 84c ust. 8 usdg).

Zgodnie z art. 84c ust. 9 usdg organ kontroli, w terminie 3 dni roboczych od dnia otrzymania sprzeciwu, rozpatruje sprzeciw oraz wydaje postanowienie o:

- 1) odstąpieniu od czynności kontrolnych, tym samym uznając zasadność sprzeciwu lub
- 2) kontynuowaniu czynności kontrolnych, uznając sprzeciw za niezasadny.

Dodatkowo w art. 84c ust. 12 usdg uregulowano przypadek tzw. milczenia organu administracji publicznej. Pod tym terminem należy rozumieć formę działania organu administracji publicznej, za pomocą której organ wyraża milcząco swoją wolę¹¹⁵. W celu ochrony praw i interesów przedsiębiorcy milczenie organu w zakresie rozstrzygnięcia sprzeciwu jest tożsame z wydaniem postanowienia uznającego słuszność wniesionego sprzeciwu.

Na postanowienie o kontynuowaniu czynności kontrolnych przedsiębiorcy przysługuje zażalenie w terminie 3 dni od dnia jego otrzymania. Jako że do postępowania w sprawie sprzeciwu w zakresie nieuregulowanym w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej stosuje się przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego, zażalenie powinien rozpatrywać organ wyższego stopnia. Rozstrzygnięcie zażalenia następuje w drodze postanowienia, nie później niż w terminie 7 dni od dnia jego wniesienia. Organ odwoławczy kończąc postępowanie zażaleniowe, wydaje postanowienie, w którym może:

- utrzymać w mocy zaskarżone postanowienie, wydając postanowienie o kontynuowaniu czynności kontrolnych albo
- wydać postanowienie o odstąpieniu od czynności kontrolnych.

¹¹³ D. ZALEWSKI, *Terminy w procedurze rozpatrywania sprzeciwów przez organy skarbowe*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 10, s. 35.

¹¹⁴ D. STRZELEC, *Dowody i postępowanie dowodowe w prawie podatkowym*, Warszawa 2015, s. 274–275.

¹¹⁵ J. ZIMMERMANN, *Prawo administracyjne*, wyd. 3, Warszawa 2008, s. 354.

Kwestią sporną jest objęcie postanowień o kontynuowaniu czynności kontrolnych kognicją sądów administracyjnych¹¹⁶. Przeważa pogląd, iż postanowienie o kontynuowaniu czynności kontrolnych nie kończy postępowania administracyjnego, jak i nie rozstrzyga istoty sprawy, a więc nie rodzi żadnych obowiązków, jak i nie stwarza uprawnień po stronie skarżącego. W konsekwencji tego typu postanowienia nie mogą podlegać kontroli sądów administracyjnych¹¹⁷. Podobnie ocenia się kwalifikację postanowień o kontynuowaniu czynności kontrolnych jako aktów lub czynności z zakresu administracji publicznej¹¹⁸. Nie ulega jednak wątpliwości, że postanowienia te rodzą jak najbardziej obowiązki i uprawnienia po stronie podmiotu kontrolowanego, które wiążą się z władczą ingerencją w treść wolności działalności gospodarczej¹¹⁹. Dodatkowo trzeba mieć na uwadze, iż pojęcie „aktów lub czynności z zakresu działania organów administracji publicznej” ma niedookreślony zakres przedmiotowy. Z tego też względu założenia doktryny oraz judykatury co do zakresu tego terminu powinny być niezmiennie konfrontowane z nowymi i nieznanymi wcześniej przejawami działań administracji publicznej, wprowadzonymi przez ustawodawcę w ramach zmieniającego się porządku prawnego¹²⁰.

Kończąc, należy również zasygnalizować, iż generalnie przyjmuje się, że rozpatrzenie sprzeciwu i wydanie postanowienia nie obejmuje jego doręczenia¹²¹. Ustanowienie krótkich terminów na rozpatrzenie sprzeciwu ma na celu zdyscyplinowanie organów kontroli i zapewnienie sprawnego przebiegu postępowania, co nie oznacza, że w terminie 3 dni roboczych powinno nastąpić również doręczenie postanowienia wydanego w wyniku rozpatrzenia tego środka prawnego¹²².

¹¹⁶ A. HOŁDA-WYDRZYŃSKA, *Sprzeciw na czynności kontrolne w orzecznictwie sądów administracyjnych. Wybrane zagadnienia*, [w:] *25 lat fundamentów wolności działalności gospodarczej. Tendencje rozwojowe*, red. J. GRABOWSKI, K. POKRYSZKA, A. HOŁDA-WYDRZYŃSKA, Katowice 2013, s. 264–269.

¹¹⁷ Zob. m.in. postanowienie WSA w Warszawie z dnia 11 października 2011 r., sygn. akt VI SA/Wa 1471/11, CBOSA; postanowienie NSA z dnia 24 kwietnia 2012 r., sygn. akt II GSK 120/12, CBOSA; postanowienie NSA z dnia 12 września 2007 r., sygn. akt II OSK 1009/07, OSP 2008/10/107.

¹¹⁸ Postanowienie WSA w Poznaniu z dnia 26 września 2012 r., sygn. akt IV SA/Po 561/12, LEX nr 1225236; wyrok NSA z dnia 14 września 2012 r., sygn. akt II GSK 1431/12, LEX nr 1225222.

¹¹⁹ S. GAJEWSKI, *Prawny charakter aktów i czynności składających się na kontrolę działalności przedsiębiorcy a ich sądowa weryfikacja*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2016, nr 3, s. 13.

¹²⁰ M. BOGUSZ, *Pojęcie aktów lub czynności z zakresu administracji publicznej dotyczących przyznania, stwierdzenia albo uznania uprawnienia lub obowiązku, wynikających z przepisów prawa w rozumieniu art. 16 ust. 1 pkt. 4 ustawy o NSA*, „Samorząd Terytorialny” 2000, nr 1–2; M. BOGUSZ, glosa do wyroku NSA z dnia 20 listopada 2008 r., sygn. akt I OSK 611/08, „Gdańskie Studia Prawnicze – Przegląd Orzecznictwa” 2009, nr 3.

¹²¹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 5 marca 2010 r., sygn. akt III SA/Wa 1494/09, LEX nr 577716, oparty na wyrażonym przez NSA poglądzie na temat „wydania interpretacji podatkowej”. Uchwała NSA z dnia 14 grudnia 2009 r., sygn. akt II FPS 7/09, OSP 2010/4/39.

¹²² Wyrok WSA w Warszawie z dnia 5 marca 2010 r., sygn. akt II SA/Wa 1494/09, CBOSA.

3.5. Prawo wniesienia skargi na przewlekłe prowadzenie kontroli

Wraz z wejściem w życie postanowień „małej nowelizacji” ustawy o swobodzie działalności gospodarczej uzupełniono katalog uprawnień przysługujących przedsiębiorcy. Obok sprzeciwu wobec czynności kontrolnych oraz zażalenia na postanowienia wydane w wyniku rozpatrzenia sprzeciwu wyposażono przedsiębiorcę w dodatkowy środek ochrony jego praw. Środkiem tym jest skarga na przewlekłe prowadzenie kontroli. Zgodnie z art. 84c ust. 15a oraz 15b usdg w razie przewlekłości czynności kontrolnych, po wydaniu postanowienia w przedmiocie zażalenia, o którym mowa w art. 84c ust. 10, przedsiębiorca może wnieść do sądu administracyjnego skargę na przewlekłe prowadzenie kontroli. Wniesienie skargi nie wstrzymuje czynności kontrolnych. Do skargi, o której mowa, stosuje się odpowiednio przepisy ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi¹²³ dotyczące skargi na przewlekłe prowadzenie postępowania. Skargę do sądu administracyjnego wnosi się za pośrednictwem organu, którego przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi. Organ przekazuje skargę sądowi wraz z kompletnymi i uporządkowanymi aktami sprawy i odpowiedzią na skargę w terminie 30 dni od dnia jej otrzymania, przy czym może on w zakresie swojej właściwości uwzględnić skargę w całości w terminie 30 dni od dnia jej otrzymania.

Regulacja ta ma kluczowe znaczenie praktyczne. Na gruncie dotychczas obowiązującego prawa podnoszone były wątpliwości co do kognicji sądów administracyjnych, o czym była już mowa wcześniej. Przedmiotem skargi może być wyłącznie przewlekłe prowadzenie postępowania, w szczególności gdy naruszone są standardy określone w art. 83 usdg. Brak definicji tego terminu pozwala odnieść się do dorobku doktryny oraz judykatury. Przewlekłe postępowanie występuje, gdy organ kontrolny działa w sposób nieefektywny, a także gdy działania organu w toku postępowania polegają na wykonywaniu szeregu czynności w dużym odstępie czasu, co prowadzi do znacznego przesunięcia w czasie załatwienia sprawy¹²⁴. Przewlekłość w prowadzeniu postępowania ma miejsce wówczas, gdy organ nie załatwia sprawy w terminie, ale podejmowane przez ten organ czynności procesowe nie realizują zasady szybkości i prostoty postępowania, względnie mają charakter czynności pozornych, mało istotnych dla merytorycznego załatwienia sprawy¹²⁵.

Przyznanie przedsiębiorcy dodatkowego instrumentu prawnego mającego na celu ochronę jego praw należy uznać za pozytywne, tym bardziej, że organy kontrolne powinny działać z należytą starannością, w szczególności gdy dotyczy to

¹²³ T.j. Dz.U. 2017 poz. 1369.

¹²⁴ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 20 czerwca 2012 r., II SAB/Wr 4/12, LEX nr 1385274.

¹²⁵ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 26 czerwca 2014 r., I SAB/Kr 10/14, LEX nr 1546690.

organizacji postępowania. Wydaje się, że przedmiotem skargi może być również objęta beczynność organu kontrolnego. W literaturze przedmiotu podkreśla się, że terminy „przewlekłości” oraz „beczynności” nie są co prawda synonimami, ale pozostają ze sobą w pewnym związku, częściowo się pokrywając¹²⁶. Przewlekłość postępowania wiąże się z jego długotrwałością, co oznacza, że może to również pozostawać w związku przyczynowo-skutkowym nie tylko z działaniami organów, ale również z ich beczynnością¹²⁷. W ocenie NSA zarzucenie w jednym piśmie beczynności organu i przewlekłości prowadzonego przez niego postępowania nie stanowi skumulowania dwóch skarg, jeśli kwestionowana jest terminowość i sprawność postępowania w zakończeniu tej samej sprawy administracyjnej¹²⁸.

4. Normatywne odstępstwa od ustanowionych standardów kontroli

Skoro kontrola z założenia ma być sprawna, fachowa, rzetelna i proporcjonalna, a rządowy projekt zmian ustawy o swobodzie działalności gospodarczej miały w swoim założeniu uporządkować kwestie kontrolowania przez organy administracji publicznej działalności gospodarczej przedsiębiorców, tym trudniej zrozumieć, z jakich powodów w ustawie przewidziano szereg wyjątków od określonych zasad kontroli. Oprócz normatywnie określonych wyjątków w ramach sygnalizowanych poszczególnych zasad przewidziano kolejne odstępstwa, przyjęte w dalszej części ustawy. Analizując poszczególne wyłączenia, niejednokrotnie ciężko znaleźć ich uzasadnienie. Przyjęte rozwiązania mogą wbrew założeniom kępować działalność kontrolowanego przedsiębiorcy, tym samym naruszając jego prawnie chronione interesy¹²⁹.

Z uwagi na specyficzny charakter niektórych form kontroli i nadzoru zaszła konieczność wyłączenia poszczególnych zasad kontroli wyrażonych w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej wobec pewnych rodzajów działalności gospodarczej przedsiębiorców¹³⁰. Mowa tu chociażby o art. 84aa usdg, zgodnie z którym przepisów art. 79, art. 80a, art. 82 i art. 83 nie stosuje się w odniesieniu do kontroli:

¹²⁶ J.P. TARNO, *Beczynność organu a przewlekle prowadzenie postępowania*, „Casus” 2013, nr 69, s. 12; P. DOBOSZ, *Milczenie i beczynność w prawie administracyjnym*, Kraków 2011, s. 73–75.

¹²⁷ P. M. GŁĄBA, *Prawo jednostki do rozpoznania sprawy administracyjnej bez nieuzasadnionej zwłoki*, „Administracja. Teoria – Dydaktyka – Praktyka” 2011, nr 1, s. 61–62.

¹²⁸ Postanowienie NSA z dnia 16 października 2014 r., I OZ 871/14, LEX nr 1549342.

¹²⁹ A. MAJOWSKA, M. ZDEBEL, *Bariery rozwoju przedsiębiorczości...*, s. 383.

¹³⁰ Uzasadnienie do projektu Rozporządzenia Ministrów, druk sejmowy nr 1204.

- 1) działalności leczniczej, prowadzonej przez organ prowadzący rejestr, wojewodę i podmiot tworzący w zakresie zadań określonych w przepisach o działalności leczniczej;
- 2) przedsiębiorcy prowadzącego działalność w zakresie poszukiwania, rozpoznawania lub wydobywania kopalin objętych własnością górnictwem lub podmiotu wykonującego w zakresie swojej działalności zawodowej powierzone mu przez tego przedsiębiorcę czynności w ruchu zakładu górnictwa albo zakładu wykonującego roboty geologiczne, prowadzonej przez organy Inspekcji Ochrony Środowiska lub organy nadzoru górnictwa.

Do kontroli działalności leczniczej prowadzonej przez ministra właściwego do spraw zdrowia nie stosuje się przepisów art. 79, 79a, 80a, 82 i 83. Ponadto na podstawie art. 84ac usdg przepisów art. 79, 80a, 82 i 83 nie stosuje się w odniesieniu do kontroli działalności w zakresie zbierania i przetwarzania zużytego sprzętu oraz recyklingu i innych niż recykling procesów odzysku odpadów powstałych ze zużytego sprzętu dokonywanej przez Inspekcję Ochrony Środowiska, marszałka województwa oraz starostę w związku z kontrolą przestrzegania przepisów dotyczących gospodarowania użytym sprzętem.

Dalsze odstępstwa od poszczególnie ustanowionych standardów kontroli przewidują art. 84, 84a, a także 84ab oraz 84b usdg. Zgodnie z art. 84 usdg przepisów art. 82 i 83 nie stosuje się wobec działalności przedsiębiorców w zakresie objętym:

- 1) nadzorem, o którym mowa w art. 1 ust. 2 Ustawy z dnia 21 lipca 2006 r. o nadzorze nad rynkiem finansowym¹³¹;
- 2) nadzorem sanitarnym na podstawie Ustawy z dnia 14 marca 1985 r. o Państwowej Inspekcji Sanitarnej¹³² i Ustawy z dnia 25 sierpnia 2006 r. o bezpieczeństwie żywności i żywienia¹³³, w zakresie dotyczącym bezpieczeństwa żywności.

Według art. 84a usdg przepisów art. 79, 79a, 80, 80a, 81 ust. 2, 81a, 82 i 83 nie stosuje się wobec działalności gospodarczej przedsiębiorców w zakresie objętym:

- 1) kontrolą, o której mowa w art. 55 Ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej;
- 2) nadzorem weterynaryjnym, na podstawie Ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o ochronie zwierząt¹³⁴, Ustawy z dnia 6 września 2001 r. – Prawo farmaceutyczne, Ustawy z dnia 27 sierpnia 2003 r. o weterynaryjnej kontroli granicznej¹³⁵, Ustawy z dnia 10 grudnia 2003 r. o kontroli weterynaryjnej w handlu¹³⁶,

¹³¹ Dz.U. 2016 poz. 174, 615, 888 i 996.

¹³² Dz.U. 2015 poz. 1412 oraz Dz.U. 2016 poz. 1165.

¹³³ Dz.U. 2015 poz. 594 i 1893 oraz Dz.U. 2016 poz. 65, 1228 i 1579.

¹³⁴ Dz.U. 2013 poz. 856, Dz.U. 2014 poz. 1794, Dz.U. 2015 poz. 266 oraz Dz.U. 2016 poz. 1605.

¹³⁵ Dz.U. 2014 poz. 424 i 1662.

¹³⁶ Dz.U. 2015 poz. 519.

Ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. o Inspekcji Weterynaryjnej¹³⁷, Ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o ochronie zdrowia zwierząt oraz zwalczaniu chorób zakaźnych zwierząt¹³⁸, Ustawy z dnia 16 grudnia 2005 r. o produktach pochodzenia zwierzęcego¹³⁹, Ustawy z dnia 22 lipca 2006 r. o paszach¹⁴⁰ oraz Ustawy z dnia 15 stycznia 2015 r. o ochronie zwierząt wykorzystywanych do celów naukowych lub edukacyjnych¹⁴¹;

- 3) kontrolą związaną z obejmowaniem towarów procedurą celną i powrotnym wywozem dokonywaną w urzędzie celno-skarbowym albo miejscu wyznaczonym lub uznanym przez organ celny, na podstawie przepisów celnych, albo graniczną kontrolą fitosanitarną dokonywaną na podstawie przepisów Ustawy z dnia 18 grudnia 2003 r. o ochronie roślin¹⁴²;
- 4) kontrolą przemieszczających się środków transportu, osób z nich korzystających oraz towarów nimi przewożonych, na podstawie Ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, Ustawy z dnia 6 września 2001 r. o transporcie drogowym, Ustawy z dnia 3 lipca 2002 r. – Prawo lotnicze, Ustawy z dnia 28 marca 2003 r. o transporcie kolejowym oraz Ustawy z dnia 18 grudnia 2003 r. o ochronie roślin;
- 5) zakupem produktów lub usług sprawdzającym rzetelność usługi, na podstawie Ustawy z dnia 15 grudnia 2000 r. o Inspekcji Handlowej¹⁴³;
- 6) sprzedażą dokonywaną poza punktem stałej lokalizacji (sprzedaż obwoźna i obnośna na targowiskach w rozumieniu art. 15 ust. 2 Ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych¹⁴⁴).

Na podstawie art. 84ab usdg przepisów art. 82 i 83 nie stosuje się w odniesieniu do kontroli świadczeniodawców dokonywanej przez podmiot zobowiązany do finansowania świadczeń opieki zdrowotnej ze środków publicznych na podstawie Ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych. Ponadto według art. 84ba usdg przepisów art. 82 i 83 nie stosuje się do próby technicznej, o której mowa w art. 29d Ustawy z dnia 16 lutego 2007 r. o zapasach ropy naftowej, produktów naftowych i gazu ziemnego oraz zasadach postępowania w sytuacjach zagrożenia bezpieczeństwa paliwowego państwa i zakłóceń na rynku naftowym¹⁴⁵.

Przepisem niezwykle zaskakującym z punktu widzenia respektowania zasad kontroli jest art. 84b usdg. Jest to kolejny przepis, który wyłącza stosowanie istotnych reguł obowiązujących w ramach postępowania kontrolnego, tym razem

¹³⁷ Dz.U. 2016 poz. 1077.

¹³⁸ Dz.U. 2014 poz. 1539, Dz.U. 2015 poz. 266 i 470 oraz Dz.U. 2016 poz. 1605.

¹³⁹ Dz.U. 2014 poz. 1577, Dz.U. 2015 poz. 1893 oraz Dz.U. 2016 poz. 1605.

¹⁴⁰ Dz.U. 2014 poz. 398, Dz.U. 2015 poz. 1893 oraz Dz.U. 2016 poz. 1228.

¹⁴¹ Dz.U. poz. 266.

¹⁴² Dz.U. 2016 poz. 17, 50, 1228 i 1948.

¹⁴³ Dz.U. 2016 poz. 1059.

¹⁴⁴ Dz.U. 2016 poz. 716 i 1579.

¹⁴⁵ Dz.U. 2014 poz. 1695 oraz Dz.U. 2016 poz. 266, 352, 1052 i 1165.

w sytuacji podejmowania inicjatywy przez samego przedsiębiorcę. Wprowadzenie odstępstw od przyjętych standardów jest niezrozumiałe ze względu na ochronę interesów przedsiębiorcy. W przypadku wszczęcia kontroli w wyniku złożenia wniosku przez przedsiębiorcę we własnej sprawie nie stosuje się przepisów dotyczących:

- 1) zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli¹⁴⁶;
- 2) zakazu podejmowania i prowadzenia więcej niż jednej kontroli;
- 3) czasu trwania wszystkich kontroli organu kontroli u przedsiębiorcy.

Rozwiązanie to jest wielce zastanawiające. Trudno znaleźć jakiegokolwiek *ratio legis* przyjętej regulacji, tym bardziej, że stoi ona w całkowitej sprzeczności z racjonalnymi standardami gwarantującymi poszanowanie interesów słabszych stron w postępowaniu kontrolnym. W tym przypadku jedynie brak zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli należałoby uznać za zasadne¹⁴⁷.

Podsumowanie

Kontrola działalności gospodarczej jest przejawem ingerencji w sferę aktywności przedsiębiorców. Dotychczasowe nowelizacje rozdziału V ustawy o swobodzie działalności gospodarczej poprawiły, uporządkowały oraz zdecydowanie rozwinęły dotychczasowe przepisy o kontroli działalności gospodarczej przedsiębiorców. Obecna ustawa reguluje zasady ogólne, które można określić standardami prowadzenia kontroli działalności gospodarczej przedsiębiorcy. Znajdują się w niej przede wszystkim przepisy dotyczące rozpoczęcia kontroli, zbiegu kontroli oraz limitów czasu ich trwania. Brak w niej natomiast równie istotnych zagadnień poświęconych stadium zakończenia postępowania kontrolnego. „Duża nowelizacja” ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, która weszła w życie 7.03.2009 r., rodziła duże nadzieje na zmianę dotychczasowego przebiegu postępowania kontrolnego, w szczególności w zakresie stworzenia nowego mechanizmu ochrony interesów przedsiębiorców, natomiast „mała nowelizacja” miała być dopełnieniem obowiązujących standardów, jednocześnie usprawniając obowiązujący system. Zastrzeżenia budzi jednak przede wszystkim celowość oraz zasadność wprowadzenia wielu rozwiązań pozostawiających swobodę decyzyjną organom kontrolnym oraz rozwiązań nie w pełni odpowiadających potrzebom oraz sprzecznych z zasadami zdrowego rozsądku.

¹⁴⁶ Ilekroć w przepisach ustaw odrębnych oraz bezpośrednio stosowanych przepisach powszechnie obowiązującego prawa wspólnotowego używa się pojęć: zawiadomienie, wezwanie, zgłoszenie, których celem jest wszczęcie kontroli działalności gospodarczej przez właściwy organ kontroli, wyłączenie stosuje się odpowiednio.

¹⁴⁷ C. KOSIKOWSKI, *Ustawa o swobodzie...*, s. 543–544.

Ukonstytuowaniem ochrony praw przedsiębiorców stało się wprowadzenie nowego trybu zaskarżania czynności organów kontrolujących. Niezbędne było określenie zasad przeprowadzania postępowania w sprawie sprzeciwu, a także postępowania zażaleniowego. Niestety z punktu widzenia przedsiębiorcy, a także organu kontrolnego postępowanie uregulowane w art. 84c i 84d usdg nie jest pozbawione wielu wad oraz niejasności. Wątpliwości budzi także wiele innych kwestii, przede wszystkim fakt, iż w świetle przyjętych regulacji można odnieść wrażenie, że wyjątki stają się regułą, a reguły wyjątkami. Dochodzi do swoistej gradacji oraz rozdrobnienia samych wyłączeń przedmiotowych wobec przyjętych zasad kontroli, co z punktu widzenia realnej ochrony praw przedsiębiorców nie jest obojętne. Wzmaga to niepewność przedsiębiorcy oraz budzi jego uzasadniony sceptycyzm co do prawidłowości przebiegu całego postępowania kontrolnego. Jeśli zauważy się, że okoliczności odstępstwa od ustanowionych standardów oparte zostały na niedookreślonych oraz nieprecyzyjnych przesłankach, to nietrudno oprzeć się wrażeniu, że może mieć to znamienne skutki dla całego postępowania kontrolnego. Co prawda organy kontrolne nie mogą naruszać prawa, bowiem związane są zasadą praworządności, jednakże nie można z całą stanowczością wykluczyć, że dokonywana przez nie interpretacja stanów faktycznych pod kątem istnienia ustawowych wyjątków może być źródłem licznych nadużyć. Przyjęta regulacja, skądinąd zbieżna w wielu punktach z potrzebami przedsiębiorców oraz korzystna z punktu widzenia harmonizacji reguł kontrolnych, daje w wielu sytuacjach zbyt szerokie uprawnienia organom kontrolnym. Nowelizacja ustawy będąc próbą kompromisu łączenia różnych grup interesów, pozbawiła jednocześnie przedsiębiorców niezbędnej ochrony. W wielu przypadkach poczucie bezpieczeństwa w trakcie postępowania kontrolnego staje się zatem iluzoryczne¹⁴⁸.

Bibliografia

L i t e r a t u r a

- BABIARZ S., DAUTER B., *Wzory pism w sprawach podatkowych*, Warszawa 2009.
- BANASIŃKI C., BYCHOWSKA M., *Kontrola przedsiębiorcy w świetle ustawy o swobodzie działalności gospodarczej*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2010, nr 1.
- BERNATT M., *Powers of Inspection of the Polish Competition Authority. Question of Proportionality*, “Yearbook Of Antitrust And Regulatory Studies” 2011 no. 4(5).
- BLICHARZ R. (red.), *Kontrola przedsiębiorcy*, Warszawa 2013.

¹⁴⁸ A. ŻYWICKA, *Kontrola działalności gospodarczej a zaufanie przedsiębiorców do organów administracji publicznej. Uwagi na tle rozwiązań przyjętych w ustawie dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej*, [w:] *Sprawiedliwość i zaufanie do władz publicznych w prawie administracyjnym*, red. M. STAHL, M. KASIŃSKI, K. WŁAŻLAK, Warszawa 2015, s. 650–663.

- BLICHARZ R., *Nadzór Komisji Nadzoru Finansowego nad rynkiem kapitałowym w Polsce*, Bydgoszcz–Katowice 2009.
- BLICHARZ R., GRABOWSKI J., PAWELCZYK M., POKRYSKA K., PRZESZŁO E., *Publiczne prawo gospodarcze. Zarys wykładu*, red. J. GRABOWSKI, Bydgoszcz–Katowice 2008.
- BOGUSZ M., *Glosa do wyroku NSA z dnia 20 listopada 2008 r., I OSK 611/08*, „Gdańskie Studia Prawnicze – Przegląd Orzecznictwa” 2009, nr 3.
- BOGUSZ M., *Pojęcie aktów lub czynności z zakresu administracji publicznej dotyczących przyznania, stwierdzenia albo uznania uprawnienia lub obowiązku, wynikających z przepisów prawa w rozumieniu art. 16 ust. 1 pkt. 4 ustawy o NSA*, „Samorząd Terytorialny” 2000, nr 1–2.
- BORKOWSKI A., CHEŁMOŃSKI A., GUZIŃSKI M., KICZKA K., KIERES L., KOCOWSKI T., SZYDŁO M., *Administracyjne prawo gospodarcze*, Wrocław 2009.
- DAWIDOWICZ W., *Zagadnienia ustroju administracji państwowej w Polsce*, Warszawa 1970.
- DOBOSZ P., *Milczenie i bezczynność w prawie administracyjnym*, Kraków 2011.
- CHRÓŚCIELEWSKI W., *Glosa do uchwały NSA z dnia 13 stycznia 2014 r., II GPS 3/13*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2014, nr 7–8/69, s. 928–937.
- GAJEWSKI S., *Prawny charakter aktów i czynności składających się na kontrolę działalności przedsiębiorcy a ich sądowa weryfikacja*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2016, nr 3.
- GARLICKI L., *Prawo do sądu*, [w:] *Prawa człowieka. Model prawny*, red. R. Wieruszewski, Warszawa 1991.
- GLĄBA P.M., *Prawo jednostki do rozpoznania sprawy administracyjnej bez nieuzasadnionej zwłoki*, „Administracja. Teoria – Dydaktyka – Praktyka” 2011, nr 1.
- HOLDA-WYDRZYŃSKA A., *Protokół pokontrolny w świetle ustawy o swobodzie działalności gospodarczej*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2015, nr 1.
- HOLDA-WYDRZYŃSKA A., *Sprzeciw na czynności kontrolne w orzecznictwie sądów administracyjnych. Wybrane zagadnienia*, [w:] *25 lat fundamentów wolności działalności gospodarczej. Tendencje rozwojowe*, red. J. GRABOWSKI, K. POKRYSKA, A. HOLDA-WYDRZYŃSKA, Katowice 2013.
- JAGIELSKI J., *Kontrola administracji publicznej*, Warszawa 2012.
- ŁASZCZYCA G., MARTYSZ C., MATAN A., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, t. I, Warszawa 2007.
- ŁASZCZYCA G., MARTYSZ C., MATAN, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, t. II, Warszawa 2007.
- KATNER W.J., *Prawo działalności gospodarczej. Komentarz. Orzecznictwo. Piśmiennictwo*, Warszawa 2003.
- KNYSIAK-MOŁCZYK H., *Glosa do uchwały NSA z dnia 13 stycznia 2014 r., II GPS 3/13*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2014, nr 7–8/69, s. 937–944.
- KOSIKOWSKI C., *Nowe regulacje prawne w zakresie swobody działalności gospodarczej*, „Państwo i Prawo” 2004, nr 10.
- KOSIKOWSKI C., *Publiczne prawo gospodarcze Polski i Unii Europejskiej*, Warszawa 2007.
- KOSIKOWSKI C., *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej. Komentarz*, wyd. 7, Warszawa 2013.
- KRAWCZYK A., *Glosa do uchwały NSA z dnia 13 stycznia 2014 r., II GPS 3/13*, „Państwo i Prawo” 2015, nr 11, s. 135–142.
- KRÓL T., *Książka kontroli może być elektroniczna, ale trzeba też prowadzić ją na papierze*, „Rzeczpospolita” 19.02.2009.
- MAJOWSKA A., ZDEBEL M., *Bariery rozwoju przedsiębiorczości w Polsce w aspekcie czynności kontrolnych realizowanych przez organy kontroli skarbowej*, „Krytyka Prawa”, t. 5.
- MARIANSKI A., STRZELEC D., *Aspekty kontroli podatkowej przedsiębiorców*, Warszawa 2012.
- MATERNA G., *Sądowy nadzór nad wykonywaniem kontroli (przeszukania) u przedsiębiorcy w toku postępowania przez Prezesa UOKiK*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2012, nr 7.

- MAZUR K., *Dobra chronione w działalności policji administracyjnej na przykładzie państwowej inspekcji sanitarnej*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2010, nr 3.
- OCHENDOWSKI E., *Prawo administracyjne. Część ogólna*, wyd. VII, Toruń 2006.
- PAHL B., *Współuczestnicy w procedurach podatkowych*, Warszawa 2013.
- PAWELCZYK M., *Kontrola działalności gospodarczej przedsiębiorcy w świetle ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Zagadnienia ogólne*, [w:] *Kontrola działalności gospodarczej*, red. M. PAWELCZYK, R. STANKIEWICZ, Warszawa 2013.
- PILIPIEC S., *Teoretyczno-prawne aspekty zasady prawa do sądu*, „Annales UMCS, sectio G” vol. XLVII, Lublin 2000.
- POWAŁOWSKI A. (red.), *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej. Komentarz*, Warszawa–Kra-ków 2007.
- SIERADZKA M., *Komentarz do ustawy o swobodzie działalności gospodarczej*, LEX/el. 2013.
- STAROŚCIAK J., *Prawo administracyjne*, Warszawa 1975.
- STAROŚCIAK J., *Zarys nauki administracji*, Warszawa 1971.
- STRZELEC D., *Dowody i postępowanie dowodowe w prawie podatkowym*, Warszawa 2015.
- STRZYCZKOWSKI K., *Prawo gospodarcze publiczne*, Warszawa 2009.
- STUGLIK A., *Kontrola przedsiębiorcy w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2006, nr 9.
- SUWAJ R., *Sądowa ochrona przed bezczynnością administracji publicznej*, Warszawa 2014.
- SZUSTER S., *Komentarz do ustawy o swobodzie działalności gospodarczej*, LEX/el. 2005.
- SZAFRAŃSKI D., *Standardy kontroli działalności gospodarczej przedsiębiorcy*, „Studia Iuridica” 2011, nr 53.
- TARNO J.P., *Bezczynność organu a przewlekłe prowadzenie postępowania*, „Casus” 2013, nr 69.
- WALIGÓRSKI M.A., *Kontrola działalności gospodarczej przedsiębiorcy w świetle zmian wprowadzonych ustawą z 19 grudnia 2008 r. o zmianie ustawy o swobodzie działalności gospodarczej oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2009 r. Nr 18, poz. 97)*, [w:] *Księga Jubileuszowa prof. dr hab. Stanisława Jędrzejewskiego*, red. WOJCIECH SZWAJDLER, HENRYK NOWICKI, Toruń 2009.
- WAZBIŃSKA A., *Czas trwania kontroli u przedsiębiorcy w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych*, [w:] *Sądowa kontrola administracji w sprawach gospodarczych*, red. A. KISIELEWICZ, J.P. TARNO, Warszawa 2013.
- Wprowadzenie do kontroli w administracji rządowej*, praca zbiorowa sporządzona przez przedstawicieli ministerstwa administracji i cyfryzacji, ministerstwa finansów, ministerstwa rozwoju regionalnego, ministerstwa spraw wewnętrznych oraz przedstawicieli Kancelarii Prezesa Rady Ministrów, Warszawa 2012, źródło: <http://mac.bip.gov.pl> (dostęp: 1.12.2016).
- ZALEWSKI D., MELEZINI A., *Kontrola podatkowa przedsiębiorców*, Warszawa 2010.
- ZALEWSKI D., *Sprzeciw na czynności kontrolne w orzecznictwie sądów administracyjnych*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2011, nr 1.
- ZALEWSKI D., *Terminy w procedurze rozpatrywania sprzeciwów przez organy skarbowe*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 10.
- ZIMMERMANN J., *Prawo administracyjne*, wyd. 3, Warszawa 2008.
- ZOŁOTAR A., *Kontrola działalności gospodarczej przedsiębiorcy. Księga kontroli w firmie*, Warszawa 2009.
- ŻYWIKA A., *Kontrola działalności gospodarczej a zaufanie przedsiębiorców do organów administracji publicznej. Uwagi na tle rozwiązań przyjętych w ustawie dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej*, [w:] *Sprawiedliwość i zaufanie do władz publicznych w prawie administracyjnym*, red. M. STAHL, M. KASIŃSKI, K. WŁAŻŁAK, Warszawa 2015.